

UNIVERSITE DE NEUCHÂTEL — FACULTE DE DROIT

Section des Sciences commerciales, économiques et sociales

DER BEGRIFF DES LIQUIDATIONSGEWINNES

im schweizerischen Steuerrecht

THÈSE

présentée à la Section des Sciences commerciales
économiques et sociales
de la Faculté de Droit de l'Université de Neuchâtel
pour obtenir le grade de
Docteur ès sciences commerciales et économiques

par

THÉO NEIDHART

lic. rer. publ.

Handels-Hochschule

St. Gallen

1951

Monsieur Théo Neidhart, de Ramsen (Schaffhouse),
est autorisé à imprimer sa thèse de doctorat ès sciences
commerciales et économiques „Der Begriff des Liqui-
dationsgewinnes im schweizerischen Steuerrecht“. Il
assume seul la responsabilité des opinions émises.

Neuchâtel, le 8 mars 1951

Le Directeur de la Section des sciences
commerciales, économiques et sociales:

P.-R. ROSSET



Qu'il me soit permis d'exprimer à Monsieur
le Professeur Henri ZWAHLEN toute ma
reconnaissance et mes sincères remerciements
pour les précieux conseils qu'il a bien voulu
me donner lors de l'élaboration de cette étude.

Ramsen, mars 1951.

A MES PARENTS

ERSTER THEIL



Digitized by the Internet Archive
in 2026

https://archive.org/details/IA41555008_0046

Die Liquidation

§ 1. Der Begriff

A. In Betriebswirtschaft und Handelsrecht

Liquidation im wörtlichen Sinne bedeutet Verflüssigung einer festen Masse zu beweglichen Einzelteilen.

Die Betriebswirtschaftslehre, die von der technischen Einheit des Betriebes ausgeht, versteht unter Liquidation die Auflösung des Betriebsganzen in seine Wertbestandteile. Liquidation im betriebswirtschaftlichen Sinne bedeutet somit den Untergang des Betriebes als Wirtschaftskörper.

Der Sprachgebrauch verwendet den Begriff der Liquidation auch für die Auflösung einzelner Warenlager usw.

Das Handelsrecht geht von der rechtlichen Einheit des Unternehmens aus. Die Begriffe Liquidation und Auflösung sind im Handelsrecht nicht identisch; sie fallen nur bei der Einzelunternehmung zusammen. Bei den verschiedenen Gesellschaftsformen hingegen hat die Auflösung, d. h. die Lösung des Gesellschaftsverhältnisses, der Liquidation vorauszugehen. Die Liquidation ist das Verfahren, das nach Auflösung einer Gesellschaft, bzw. nach dem vom Einzelunternehmer gefaßten persönlichen Entschlusse, die Beendigung der laufenden Geschäfte, die Feststellung des baren Nettovermögens und die Auseinandersetzung unter den Gesellschaftern zum Ziele hat.¹⁾

Das schweizerische OR unterscheidet Gesellschaftsauflösung mit Liquidation und Gesellschaftsauflösung ohne Liquidation. Wird nach Auflösung der Gesellschaft das Geschäftsvermögen veräußert und gleichzeitig die Betriebstätigkeit eingestellt, so bedeutet das Auflösung mit

¹⁾ Schigut Eugen, Liquidationsbilanzen, in Die Bilanzen der Unternehmungen, Festgabe f. J. Ziegler, Wien 1933, S. 656.

Liquidation. Wird aber der gesamte Geschäftsbetrieb in eine andere Körperschaft übergeführt (Fusion, Verstaatlichung usw.), so gilt dies als Auflösung ohne Liquidation.²⁾ In der Betriebswirtschaftslehre spricht man im letzteren Falle von einer Scheinliquidation.

In der Liquidation wird sowohl betriebswirtschaftlich wie handelsrechtlich eine rein praktische Verwertung des Gesellschaftsvermögens gesehen.

B. Im Steuerrecht

Das Steuerrecht geht vom Steuersubjekt aus und faßt deshalb den Begriff der Liquidation weiter. Es genügt, daß das Unternehmen zumindest in der gegenwärtigen Rechtsform für den bisherigen Unternehmer (natürliche oder juristische Person) zu existieren aufgehört hat.

Der Liquidationsbegriff des Steuerrechts beschränkt sich somit nicht auf die rein praktische Verwertung des Geschäftsvermögens. Wesentlich für die steuerrechtliche Liquidation ist, daß das gesamte Unternehmen betroffen wird.

Im nächsten Abschnitt soll nun festgestellt werden, welche Formen der Liquidation sich aus dem steuerrechtlichen Begriff ergeben.

§ 2. Die Formen der Liquidation

Der steuerrechtliche Liquidationsbegriff führt zu einer Dreiteilung der Liquidationsformen.

Das Unternehmen hört für den bisherigen Unternehmer zu existieren auf, wenn

- das Unternehmen als wirtschaftliche Einheit veräußert wird,
- das Unternehmen selbst als wirtschaftliche Einheit untergeht,
- das Unternehmen seine gegenwärtige Rechtsform ändert.

A. Die Veräußerung des Unternehmens als wirtschaftliche Einheit

1. Allgemeines

Die Veräußerung des Unternehmens als Ganzes kann die Bedeutung eines reinen Rechtsaktes haben, ohne daß die Betriebstätigkeit davon berührt wird. Was die wirtschaftliche Einheit des Unternehmens aus-

²⁾ OR Art. 548/550, 582/590, 619, 739/747, 770, 823, 913.

macht, d. h. welche Vermögenswerte unter allen Umständen übertragen werden müssen, kann nur vom Einzelfall aus entschieden werden. Als Kriterium gilt stets die Möglichkeit der kontinuierlichen Fortführung des Geschäftsbetriebes durch den Erwerber.

Soweit aber die Weiterführung des bisherigen Geschäftsbetriebes nicht verunmöglicht wird, können Vorräte, Mobiliar, Liegenschaften usw. zurückbehalten werden. ³⁾

Es ist hier auch die Veräußerung eines organisatorisch selbständigen Teils einer Unternehmung zu erwähnen.

Umfaßt ein Unternehmen mehrere selbständige Betriebe, so stellt die Veräußerung eines solchen Teiles der Unternehmung steuerrechtlich keine Liquidation dar, da ja nicht das ganze Unternehmen betroffen wird.

Das Bundesgericht scheint der Unterscheidung zwischen betriebswirtschaftlicher und steuerrechtlicher Liquidation geringere Bedeutung beizumessen. Ohne irgendwelche Begründung spricht es daher in einem neuern Entscheid auch bei Veräußerung einzelner Vermögenswerte eines Unternehmens von einem Liquidationsgewinn. ⁴⁾

Damit wird m. E. der Konfusion der Begriffe Kapitalgewinn und Liquidationsgewinn Vorschub geleistet.

2. Das Einbringen des Unternehmens in eine Gesellschaft.

Wird ein Unternehmen in eine noch zu gründende Gesellschaft eingebracht, so stellt dies ebenfalls eine Veräußerung des Unternehmens dar. Der bisherige Unternehmer tauscht nämlich das Geschäft gegen eine Beteiligung am Gesellschaftsvermögen ein.

Einen ähnlichen Vorgang stellt die Fusion, d. h. die Vereinigung von zwei Unternehmen dar. Schließen sie sich zu einem neuen, bisher nicht existierenden Unternehmen zusammen (Kombination), so bedeutet dies für beide Liquidation.

Handelt es sich dagegen um die Aufnahme in ein bereits bestehendes Unternehmen (Annexion), so liegt nur beim aufzunehmenden Geschäft eine Liquidation vor.

³⁾ Holzer F., Die Besteuerung des Liquidationsgewinnes, Diss. Basel 1949, S. 32 f.

⁴⁾ BGE 73 I 398.

3. Das Ausscheiden eines Gesellschafters aus einer Kollektiv- oder Kommanditgesellschaft.

In den meisten Steuergesetzen gelten die (inländischen) Kollektiv- und Kommanditgesellschaften nicht als Steuersubjekte, sondern man rechnet den natürlichen und juristischen Personen, die Gesellschafter sind, den Anteil am Einkommen und Vermögen der Gesellschaft ihrem übrigen Einkommen und Vermögen zu (vgl. WStB Art. 18/II und 54). Die Gesellschafter werden somit als Unternehmer betrachtet; der Gesellschaftsanteil stellt den Geschäftsbetrieb des einzelnen Gesellschafters dar.

Was für die Veräußerung eines Unternehmens gilt, muß deshalb auch bei Ausscheiden eines Gesellschafters Anwendung finden. Es ist steuerrechtlich unerheblich, ob das Ausscheiden eines Gesellschafters die Auflösung der Gesellschaft zur Folge hat oder nicht. (OR Art. 576.)

Das Ausscheiden eines Teilhabers kann in der Abfindung durch die übrigen Gesellschafter oder im Verkauf des Gesellschaftsanteils an einen unbeteiligten Dritten bestehen.

Da wir die Veräußerung eines organisatorisch selbständigen Teils einer Unternehmung nicht als Liquidation betrachten, so muß dies auch für die Veräußerung eines Teils der Beteiligung an einer Kollektiv- oder Kommanditgesellschaft gelten.

Die Stellung des Bundesgerichts zu dieser Frage ist nicht klar ersichtlich. In einem neuern Entscheid ⁴⁾ erklärt es zunächst eindeutig:

„Pour les mêmes raisons que ci-dessus, le solde constituait pour l'intimé un bénéfice en capital, au sens de l'art. 21 al. 1 lettre d. AIN“ (s. 402).

Weiter unten führt das BG jedoch folgendes aus:

„...l'art. 21 al. 1 lettre d. AIN permet d'atteindre pour bénéfice ayant le caractère d'un bénéfice de liquidation, ce qui est le cas de celui que peut réaliser un associé dans une société en nom collectif par la cessation totale ou partielle de sa participation à uns tiers où à un coassocié“ (s. 403).

Diese Zitate bestätigen die bereits oben geäußerte Ansicht, daß das Bundesgericht eine scharfe Trennung der Begriffe Kapitalgewinn und Liquidationsgewinn nicht für notwendig erachtet.

⁴⁾ BGE 73 I 398.

B. Die Auflösung des Unternehmens als wirtschaftliche Einheit.

Während von der Veräußerung einer Unternehmung als Ganzes die Geschäftstätigkeit in keiner Weise beeinträchtigt werden muß, hat die Auflösung der wirtschaftlichen Einheit des Unternehmens früher oder später die Einstellung der Geschäftstätigkeit zur Folge.

1. Sukzessive Veräußerung der Geschäftswerte.

Nicht jede Veräußerung von Geschäftsvermögenswerten ist als Beginn einer sukzessiven Liquidation zu betrachten. Es wird m. E. nur im Einzelfall entschieden werden können, wann die Veräußerung von Geschäftsvermögensteilen die Einleitung einer sukzessiven Liquidation bedeutet.

2. Übernahme von Gesellschaftsvermögensteilen in das Privatvermögen.

Statt das gesamte Geschäftsvermögen allmählich zu veräußern, kann der Unternehmer auch Geschäftsvermögensteile in sein Privatvermögen übernehmen. Auf die zeitliche Abgrenzung zwischen Geschäfts- und Privatvermögen werden wir noch zurückkommen.

3. Verteilung der Gesellschaftsvermögensteile in natura an die Beteiligten.

In Analogie zur oben erwähnten Übernahme in das Privatvermögen können auch bei der Auseinandersetzung unter den Gesellschaftern die einzelnen Aktiven des Gesellschaftsvermögens in natura an die Beteiligten verteilt werden.

C. Die Änderung der bisherigen Rechtsform des Unternehmens.

Wie wir gesehen haben, genügt es für die Liquidation im steuerrechtlichen Sinne, daß das Unternehmen in der gegenwärtigen Rechtsform für den Eigentümer zu existieren aufhört.

Im Gegensatz zu den bereits erwähnten Umwandlungen, wie Fusion, Abfindung usw., ändert sich bei den hier zu behandelnden Liquidationsformen an der personellen und kapitalmäßigen Struktur des Unternehmens nichts.

Die Änderung der Rechtsform kann in zwei Richtungen erfolgen:

1. Umwandlung einer Kapitalgesellschaft in eine Personengesellschaft oder Einzelunternehmung.

Als Beispiele seien hier erwähnt die Umwandlung einer Familien-Aktiengesellschaft in eine Kollektiv- oder Kommanditgesellschaft und die Umwandlung einer Einmann-AG. in eine Einzelunternehmung.

2. Umwandlung einer Personengesellschaft in eine Kapitalgesellschaft.

Diese Form der steuerrechtlichen Liquidation finden wir beispielsweise bei der Umwandlung einer Kollektivgesellschaft in eine Familien-AG., wenn die Kollektivgesellschaft vom Fiskus als Steuersubjekt behandelt wird.

Es kann sich in dieser Arbeit natürlich nur darum handeln, die wesentlichen Formen der steuerrechtlichen Liquidation aufzuzählen.

§ 3. Die Liquidation als Geschäftstätigkeit.

Bereits aus der Definition der steuerrechtlichen Liquidation ergibt sich, daß die Liquidation das Vorhandensein eines Geschäftes voraussetzt. Es fragt sich nun, ob die Liquidation noch zur Geschäftstätigkeit gehört.

Nach den Grundsätzen der kaufmännischen Buchführung ist der Erlös aus dem Verkaufe von Gegenständen des Geschäftsvermögens in die Geschäftsrechnung aufzunehmen und wird somit den Geschäftsgewinn beeinflussen.

Daß es sich bei der Liquidation nicht um eine Teil-, sondern um eine Gesamtveräußerung der Geschäftsvermögenswerte handelt, ändert an der wirtschaftlichen Natur des Vorganges nichts.

Aus dem Gewinnbegriff ergibt sich ferner, daß bei der Veräußerung von Gegenständen des Betriebsvermögens nicht die veräußerte Sache selbst die Quelle der Einnahme ist, sondern das vom Steuerpflichtigen betriebene Erwerbsunternehmen.⁵⁾

Die Liquidation stellt somit einen Geschäftsvorgang dar.

⁵⁾ Felix Max, Die Besteuerung von Kapital- und Liquidationsgewinnen nach zürch. Recht, ZBl 35 (1934), S. 469.

Daß die Liquidation noch zur Geschäftstätigkeit gehört, war auch die Ansicht des Reichsfinanzhofes, der erklärte, daß bis zur Beendigung der Liquidation der Geschäftsbetrieb einkommensteuerrechtlich als fortbestehend zu behandeln sei. ⁶⁾

Wie Gewinne aus Betriebsvermögen im Liquidationsverfahren somit noch Geschäftsgewinne sind, so sollten auch die im Hinblick auf eine Geschäftseröffnung gemachten Vorbereitungen Geschäftstätigkeit, d. h. es sollte bereits für diese Zeit der Gewinnbegriff maßgebend sein.

Becker erwähnt folgendes Beispiel: Gesetzt, jemand, der noch nicht Gewerbetreibender ist, hat am 1. Oktober ein Unternehmen erworben. Er ist dabei übervorteilt worden und tritt Ende Oktober gegen ein Reugeld zurück. Dieses Reugeld ist als Geschäftsverlust zu behandeln. ⁷⁾

§ 4. Die Liquidationsperiode.

Die Liquidationsperiode ist die Zeitspanne, in welcher die Liquidation eines Geschäftes durchgeführt wird. Je nach der Liquidationsform dauert sie verschieden lang.

Wird das Unternehmen als Ganzes veräußert, so kann eine Liquidationsperiode gänzlich wegfallen. Wird das Geschäftsvermögen hingegen in seine Wertbestandteile aufgelöst und diese allmählich veräußert, so kann die Liquidationsperiode mehrere Jahre umfassen.

Wir haben im Vorausgehenden festgestellt, daß bis zur Beendigung der Liquidation das Unternehmen steuerrechtlich als fortbestehend zu betrachten ist und daß die Liquidation zur Geschäftstätigkeit gehört. Steuerrechtlich ist somit der Beginn der Liquidationsperiode von keiner praktischen Bedeutung.

Wie die Zeit der ordentlichen Geschäftstätigkeit, so wird somit auch die Liquidationsperiode durch das Mittel der Jahresbilanz, im Sinne der statischen Bilanzauffassung, in eine Vielzahl von Wirtschaftsabschnitten aufgeteilt.

Oft wird während der Liquidationsperiode der Geschäftsbetrieb zumindest teilweise noch weitergeführt. Würde die Veranlagung der sog. Teilliquidationsgewinne abgelehnt ⁸⁾, so könnten diese nicht mit evtl. Betriebsverlusten der betreffenden Wirtschaftsabschnitte verrechnet werden. Dies würde auch dem Geschäftsgewinncharakter der sog. Teilliquidationsgewinne widersprechen.

⁶⁾ RFH, Urteil vom 8. 8. 1934 VI/A 2024/32 in STW 1934, Nr. 601.

⁷⁾ Becker, Allgemeines Steuerrecht, STW 1936, S. 1537.

⁸⁾ Holzer, a. a. O. S. 15.

Die Frage, wann die Liquidationsperiode als abgeschlossen zu betrachten ist, wurde von der zürch. ORK dahin entschieden, daß dies im wesentlichen vom Willen des Kaufmanns abhängig sei, dem es freistehe, illiquide Geschäftsaktiven zur Beschleunigung der Liquidation in sein Privatvermögen zu übernehmen.⁹⁾ Die gleiche ORK erklärt in einem späteren Entscheid, daß dadurch, daß ein Kaufmann eine Geschäftsliegenschaft erst nach der Löschung im Handelsregister und nach Abschluß der Buchhaltung verkauft, ein evtl. Gewinn trotzdem als Liquidationsgewinn besteuert wird.¹⁰⁾

Das Bundesgericht lehnt in einem neuern Entscheid¹¹⁾ in der Frage der Abgrenzung von Geschäfts- und Privatvermögen die Auffassung ab, daß es in Zweifelsfällen auf den Willen des Unternehmens ankomme. Es sollen vielmehr objektive Kriterien maßgebend sein.

Inwiefern dieser Entscheid auch für die Liquidation bedeutsam ist, werden wir in einem späteren Abschnitt eingehend behandeln.

Ob dadurch, daß die restlichen Geschäftsvermögenswerte ins Privatvermögen übernommen werden, die Liquidation steuerrechtlich beendet wird, hängt davon ab, wie die Übernahme ins Privatvermögen im betreffenden Steuergebiet behandelt wird.

⁹⁾ ORK, RB 1935 Nr. 8.

¹⁰⁾ ORK, RB 1936 Nr. 4.

¹¹⁾ BGE 70 I 261.

ZWEITER TEIL

Der Geschäftsgewinn

§ 5. Der Gewinnbegriff.

Es gibt keinen einheitlichen Gewinnbegriff. Die Schwierigkeit liegt vor allem darin, daß die Zwecke, denen der Gewinn zu dienen hat, ganz verschieden sein können.¹⁾

A. In Volkswirtschaft und Betriebswirtschaft.

Die Volkswirtschaftslehre behandelt die Gewinnprobleme vorzugsweise in Beziehung zum Subjekt, zum Unternehmer. Sie beschäftigt sich mit der Art und Weise, wie der Unternehmer den Gewinn für sich verwertet.

Im Gegensatz hiezu betrachtet die Betriebswirtschaftslehre den Gewinn in seiner Beziehung zum Unternehmen. Schmalenbach umschreibt die betriebswirtschaftliche Stellung wie folgt:

„Wir sehen den Betrieb als Betrieb ohne Rücksicht auf den Eigentümer. Und so ist es nicht der Sinn unserer Betriebswirtschaftslehre zuzuschauen, ob und wie irgend jemand sich ein Einkommen oder ein Vermögen verschafft. Sinn unserer Lehre ist lediglich zu erforschen, wie und auf welche Weise der Betrieb seine gemeinwirtschaftliche Produktivität beweist.“²⁾

Über das Gewinnproblem herrscht in der Betriebswirtschaftslehre nur insofern Einigkeit, als es sich um die Faktoren, die den Gewinn zusammensetzen, handelt.³⁾

Es kann sich in dieser Arbeit nicht darum handeln, die verschiedenen Gewinnbegriffe aufzuzählen.

1) Bachofner a. a. O. S. 5.

2) Schmalenbach, Grundlagen dynamischer Bilanzlehre, Leipzig 1926, S. 94.

3) Wagner P., Gewinn und Einkommen, Diss. Köln 1928, S. 10f.

Auch dann, wenn sich die verschiedenen Begriffsbestimmungen weiter vereinheitlichen ließen, wäre damit die Diskussion noch lange nicht zu einem Abschluß gebracht, da das gesamte Gewinnproblem auf die Bewertungsfrage zurückgeht. Die Bilanzanschauung bedingt die Wertungsrichtung, und diese ist für die Auffassung des Gewinns von grundlegender Bedeutung. ⁴⁾

Der Gewinnbegriff weist aber trotzdem in allen Definitionen etwas Gemeinsames auf. Gewinn bedeutet Mehrung, Zuwachs an eigenen Mitteln. Er wird stets in einer Geldsumme ausgedrückt. ⁵⁾

Ein steuerbarer Gewinn liegt in der Regel auch dann vor, wenn das Geschäftsergebnis die Verminderung einer Unterbilanz zur Folge hat.

Gewinn aus einer einzigen, abgeschlossenen Handlung ist Einzelgewinn; die Differenz zwischen Gesamtaufwand und Gesamtertrag ist Geschäftsgewinn.

Da wir im Vorausgehenden die Liquidation als Geschäftstätigkeit und damit den Liquidationsgewinn als Geschäftsgewinn charakterisiert haben, beschränken wir uns auf die Probleme des Geschäftsgewinns.

B. Im Steuerrecht.

Für die Besteuerung des Einkommens aus Geschäft und Gewerbe dient dem Steuerrecht der grundsätzliche Anschluß an die kaufmännische Gewinnermittlung. Damit knüpft das Steuerrecht bewußt und klar an die kaufmännischen Anschauungen an.

Der kaufmännische und der steuerliche Gewinn müssen sich aber in ihren Zwecken nicht decken. Der Kaufmann kann durch übermäßige Abschreibungen den Gewinn in der Bilanz kleiner ausweisen als er in Wirklichkeit ist und durch gleichzeitige Überbewertung der Passiven auch diesen noch erheblich vermindern. Daß dieser „kaufmännische“ Gewinn für das Steuerrecht nicht verbindlich sein kann, ist offensichtlich.

Der Bilanzgewinn bildet nur die Grundlage für die Ermittlung des steuerpflichtigen Gewinnes. Es ist allgemeine Praxis, daß aus steuerrechtlichen Erwägungen eine Bilanz korrigiert werden kann, d. h. daß die Steuerbilanz mit der kaufmännischen Bilanz nicht identisch sein muß.

⁴⁾ Wagner P., a. a. O. S. 17.

⁵⁾ Leitner, Wirtschaftslehre der Unternehmung, 5. A., Berlin 1926, S. 73.

Der Grundsatz, daß die volle Leistungsfähigkeit der Besteuerung unterworfen werden soll, verlangt, daß grundsätzlich alles das, was die Unternehmung in einer Wirtschaftsperiode herausgebracht hat, der Besteuerung unterliegen sollte.

Im Steuerrecht greifen betriebswirtschaftliche, volkswirtschaftliche und steuerliche Fragen ineinander, deren Lösung durch handelsrechtliche Konstruktionen, betriebswirtschaftliche Theorien, kaufmännischen Handelsbrauch, Rücksichten auf Steuerveranlagung und Verkehrsauffassung noch erschwert wird. ⁶⁾

§ 6. Der Geschäftsgewinn.

Der Geschäftsgewinn kann definiert werden als der Differenzbetrag zwischen dem Geschäftsvermögen am Schluß des Wirtschaftsjahres und dem Geschäftsvermögen am Schluß des vorangegangenen Wirtschaftsjahres, vermehrt um den Wert der Entnahmen und vermindert um den Wert der Einlagen. ⁷⁾

Die Berechnung des Geschäftsgewinnes erfolgt nach den Grundsätzen der kaufmännischen Bilanz. Ausgangspunkt für die Bemessung des Reinertrages ist der Saldo der Gewinn- und Verlustrechnung, der die Vermehrung oder Verminderung des Geschäftsvermögens in der Geschäftsperiode ausweist, und somit auch die außerbetrieblichen Geschäftsfälle erfaßt.

Dieser Gesamtertrag wird nun im Wehrsteuerrecht und von einigen kantonalen Steuergesetzgebern in einen Betriebsgewinn und einen Kapitalgewinn aufgeteilt, wobei dem letzteren konjunkturbedingten Charakter beigemessen wird. ⁸⁾

Bildet aber nicht bereits der Geschäftsgewinn als Ganzes einen Konjunkturgewinn, entstehe dieser nun aus dem Faktor der Arbeit oder aus dem Faktor Kapital. Auch der Wert der Arbeit ist von der Konjunktur abhängig.

Eine Teilung des Geschäftsgewinnes in zwei Kategorien ist somit wirtschaftlich nicht zu rechtfertigen. Wenn es noch möglich ist, quellenmäßig einen Betriebs- und einen Kapitalgewinn zu unterscheiden ⁹⁾, so fehlt uns doch das Meßinstrument zu einer quantitativen Trennung.

⁶⁾ Mathar, Die Beziehungen zwischen dem Schmalenbachschen Gewinnbegriff, dem steuerlichen Gewinnbegriff und dem steuerlichen Einkommenbegriff, Diss. Köln 1930, S. 5.

⁷⁾ Vgl. Deutsches Einkommensteuergesetz vom 16. 10. 1934 § 4 Abs. 1.

⁸⁾ WStB Art. 21/I lit. d; Kt. Aargau: § 18 StG; Luzern: § 19 Ziff. 5 StG; St. Gallen: Art. 19 Abs. 4 StG; u. a.

⁹⁾ Vgl. Blumenstein E., System des Steuerrechts, Bd. 1, Zürich 1945, S. 145.

Es wäre in der Tat schwierig festzustellen, inwieweit der Reingewinn einer Fabrikations- oder Handelsfirma auf Preisbewegungen und inwieweit er auf die eigentliche Fabrikations- oder Handelsmarge zurückzuführen ist.

Bei steigenden Preisen von Rohstoffen und Fertigwaren kommt der hieraus resultierende Gewinn im Reingewinn des Unternehmens automatisch zum Ausdruck, während umgekehrt bei sinkenden Preisen der Ertrag des Unternehmens unmittelbar vermindert wird.

Der Geschäftsbetrieb stellt eine wirtschaftliche Einheit dar, die wohl den allgemeinen wirtschaftlichen Gesetzen unterworfen ist, ihnen aber einen besonderen Charakter und eine besondere Wirkung verleiht.

Reyrenn schreibt deshalb m. E. mit Recht: „L'erreur du législateur à notre avis, c'est d'avoir considéré ces phénomènes économiques hors du cadre de l'entreprise.“¹⁰⁾

Der auf einem Wertpapier realisierte Mehrwert steht in keinem direkten Zusammenhang mit dem Erwerbseinkommen eines unselbständig Erwerbenden. Die Realisierung desselben Mehrwertes auf einem Wertpapier, das zu einem Geschäftsvermögen gehört, beeinflußt dagegen unmittelbar den Geschäftsgewinn.

Nicht die Ursache der Gewinnentstehung kann somit zur Unterscheidung dienen, sondern die Zugehörigkeit des Objekts zum Geschäfts- zum Privatvermögen.

Gehört ein Objekt zum Geschäftsvermögen, so kann nicht von einem Kapitalgewinn oder -verlust die Rede sein, sondern nur von einem Geschäftsgewinn oder Geschäftsverlust.

Gleicher Ansicht ist die Zürcher Oberrekurskommission in ihrem Entscheid vom 14. März 1935:

„Für den Fall der Zugehörigkeit der gewinnbringend veräußerten Liegenschaften zu einem Gewerbe- oder Geschäftsbetriebe ist der Veräußerungsgewinn nicht als Kapitalgewinn im Sinne von § 8, Ziff. 7, leg. cit., sondern als Geschäftsgewinn im Sinne von § 8, Ziff. 4 des Steuergesetzes zu versteuern. Mit der Widmung eines Grundstücks zu einem Gewerbeunternehmen wird nämlich das Vermögensstück ein Teil des Betriebsvermögens, der sachlichen Unterlage, mit der das Unternehmen seinen Zweck verfolgt und durch deren Verwendung in Verbindung mit der im Betrieb geleisteten Arbeit der Geschäftsgewinn er-

¹⁰⁾ Reyrenn F., Le bénéfice en capital, in RDAF 2, S. 13.

zeugt wird. Auch die Veräußerung der Sache stellt sich als Handlung dar, die innert dieses Geschäfts- oder Gewerbebetriebes vorgenommen wird. Der dabei erzielte Mehrerlös ist als Bestandteil des Geschäftsergebnisses, als Erwerbseinkommen zu betrachten und wird nicht als Kapitalgewinn im Sinne des § 8 Ziff. 7 Steuergesetz besteuert.“¹¹⁾

Die von uns angefochtene Aufspaltung erlangt natürlich erst dann praktische Bedeutung, wenn der Kapitalgewinn getrennt vom übrigen Geschäftsgewinn besteuert wird und eine gegenseitige Verrechnung nicht möglich ist.

§ 7. Das Realisationsprinzip.

Es ist ein allgemeiner Grundsatz des Steuerrechts, daß der Gewinn erst bei dessen Realisierung erfaßt werden soll. Das Realisationsprinzip besagt, daß ein Mehrwert erst dann als Gewinn anzusehen ist, wenn er in einem andern Gegenstand eine neue Verkörperung gefunden hat. Dieser andere Gegenstand kann Geld oder ein beliebiges sonstiges Aktivum sein.¹²⁾

Der Zeitpunkt, in welchem die Tatsachen eingetreten sind, welche den Gewinn zu erzielen ermöglichten, ist deshalb unmaßgeblich.

Der Begriff der Überführung entstandenen Mehrwertes in einen andern Vermögensgegenstand darf aber nicht allzu äußerlich, allzu körperlich aufgefaßt werden. Nach der zürch. Dienstanleitung für die Steuerkommissäre ist der Veräußerung von Vermögensgegenständen die buchmäßige Übertragung von Vermögensgegenständen aus dem Privatins Geschäftsvermögen gleichgesetzt.¹³⁾

Schenkungen und Eigentumswechsel infolge Erbanges werden dagegen nach der bisherigen Praxis nicht als Gewinnrealisierungen betrachtet.

Die modernen kantonalen und eidgenössischen Steuergesetzgebungen haben das Realisationsprinzip noch in dem Sinne modifiziert, daß dem Steuerpflichtigen die Möglichkeit belassen wird, Wertvermehrungen von

¹¹⁾ ORK, RB 1935, Nr. 17.

¹²⁾ Vgl. ORK, RB 1932, Nr. 15.

¹³⁾ D.A. Ziff. 162.

Sachen und Rechten durch Höherwertung in der Bilanz zum Ausdruck zu bringen. Diese Höherwertung soll dem Steuerpflichtigen jedoch nicht aufgenötigt werden. ¹⁴⁾

Es können so die in den kaufmännischen Bilanzen geschaffenen stillen Reserven auch in den Steuerbilanzen angesammelt werden, was zur Folge hat, daß sie in Jahren der Krise nicht nur dem Pflichtigen, sondern auch dem Staate eine wertvolle Ausgleichsmöglichkeit bieten.

Das Steuerrecht paßt sich auf diese Weise auch den handelsrechtlichen Bewertungsvorschriften und den Grundsätzen der ordnungsmäßigen Bilanzierung an, wonach der nicht realisierte Gewinn unberücksichtigt bleibt, der nicht realisierte Verlust dagegen abziehbar ist. Lion spricht deshalb vom „Grundsatz der Imparität“. ¹⁵⁾

¹⁴⁾ Siebenmann, Die Kapitalgewinnbesteuerung im Kt. Basel-Stadt, unter Berücksichtigung des Wehrsteuerrechts. Diss. Basel 1947, S. 57.

¹⁵⁾ Lion, Bilanzsteuerrecht, 2. A., Berlin 1933, S. 67.

DRITTER TEIL

Der Liquidationsgewinn

§ 8. Der Begriff.

Der Liquidationsgewinn ist der Gewinn aus dem Rechtsgeschäft, durch welches das Unternehmen für den bisherigen Eigentümer zum mindesten in der bisherigen Rechtsform zu existieren aufhört.

Er ist steuerrechtlich betrachtet der Überschuß des Veräußerungserlöses eines Geschäfts über dessen Vermögensausweis, wie er der letzten Steuerveranlagung zugrunde gelegt war. ¹⁾

Je nach der Form der Liquidation umfaßt somit der steuerliche Liquidationsgewinn den gesamten oder nur einen Teil des Gewinnes aus der Veräußerung des Geschäftsvermögens.

Im Vorausgehenden haben wir festgestellt, daß

1. die Liquidation zur Geschäftstätigkeit gehört,
2. der Gewinn aus Geschäftstätigkeit eine Einheit darstellt, weshalb sich eine Aufteilung in Betriebs- und Kapitalgewinn wirtschaftlich nicht rechtfertigt.

Aus diesen Feststellungen ergibt sich, daß der Liquidationsgewinn ein Geschäftsgewinn ist und sich der wirtschaftlichen Natur nach vom laufenden Geschäftsgewinn nicht unterscheidet. Der Unterschied besteht nur darin, daß es sich beim Liquidationsgewinn nicht um den laufenden Gewinn eines Geschäftsbetriebes handelt, sondern um den Gewinn aus der Veräußerung des Geschäfts selbst.

Der Liquidationsgewinn hängt mit den jährlich ermittelten laufenden Geschäftsgewinnen eng zusammen.

¹⁾ Holzer, a. a. O., S. 8.

Die jeder Gewinnberechnung eines kaufmännischen Unternehmens anhaftende Unsicherheit bedingt, daß man erst bei der Liquidation des Unternehmens genau weiß, was überhaupt verdient worden ist. Besonders bei warenintensiven Betrieben lassen es die auf den Lagern vorhandenen Reserven immer wieder problematisch erscheinen, ob der ausgewiesene Gewinn der richtige ist. Dazu gesellt sich bei Fabrikationsbetrieben die Schwierigkeit der Bewertung der Anlagen, bei Unternehmen mit Tochtergesellschaften diejenige richtiger Bilanzierung der Beteiligungen. ²⁾

Irene Blumenstein bezeichnet den Liquidationsgewinn als akkumuliertes Erwerbseinkommen. ³⁾ Stille Reserven können aber nicht nur aus Erwerbseinkommen gebildet werden. Der in den stillen Reserven versteckte Gewinn stellt ein gemischtes Einkommen dar.

Wir werden zudem im folgenden darzulegen versuchen, daß der Liquidationsgewinn noch mehr enthalten kann als die Gesamtsumme der stillen Reserven.

§ 9. Die Entstehungsgründe des Liquidationsgewinnes.

Wir gliedern die folgenden Ausführungen nach den zwei Entstehungsgründen des Liquidationsgewinnes: Den stillen Reserven und dem immateriellen Geschäftswert.

Die weitere Unterteilung ergibt sich daraus, daß wir zunächst die Begriffe umschreiben und im Zusammenhang damit die quellenmäßige Herkunft der einzelnen den Liquidationsgewinn bildenden Elemente untersuchen. Anschließend werden wir die buchmäßige Behandlung der einzelnen Elemente besprechen.

In der Zusammenfassung wollen wir dann eine Übersicht über die für diese Arbeit wesentlichen Punkte geben.

A. Stille Reserven.

Stille Reserven können durch übersetzte Abschreibungen oder durch Vornahme von überhöhten Rückstellungen auf der Passivseite gebildet werden. Die gleiche Wirkung hat eine Nichtaktivierung von Werten oder eine Passivierung fiktiver Verbindlichkeiten. Die Unterlassung einer Höherwertung läßt einen Mehrwert und damit ebenfalls eine stille Reserve entstehen.

²⁾ Knaus Max, Die Besteuerung von Kapital- und Liquidationsgewinnen bei der Eidg. Wehrsteuer u. im Kt. St. Gallen, Steuer-Revue Nr. 11 1946, S. 412.

³⁾ Blumenstein I., Kommentar zu den Berner Gesetzen, Bern 1938, S. 121; vgl. Blumenstein E., System, S. 89.

1. Die Begriffe.

a) Abschreibungen und Rückstellungen.

Abschreibungen sind ein vieldeutiger Begriff. In der Kalkulation sollen sie die Anlagekosten vertreten. In der Bilanz werden sie aber nicht nach den verbrauchsbedingten Anlagekosten, sondern nach den Ertragsverhältnissen bemessen.

Trotz der großen Bedeutung, die der Abschreibung im Handels- und Steuerrecht zukommt, fehlt es vielfach an präzisen Begriffsbestimmungen. Dieser Umstand mag damit zusammenhängen, daß die kaufmännische Ausdrucksweise, die oft Abschreibung und verwandte Begriffe, wie z. B. Rückstellung, Geschäftsverlust usw., als gleichbedeutend verwendet, vom Steuerrecht weitgehend übernommen worden ist.

Die steuerrechtliche Abschreibung zeichnet sich gegenüber der handelsrechtlichen durch ihre Einschränkung in der zeitlichen Berücksichtigung der Wertverminderungen aus. Die Lebensdauer des Unternehmensvermögens wird in Abschreibungsperioden eingeteilt (welche meist mit den Geschäftsperioden übereinstimmen). In jedem Zeitabschnitt muß die berechnete Wertverminderung abgeschrieben werden. Das Nachholen von Abschreibungen ist somit unzulässig. Auch was in Zukunft an Wertverlusten in Aussicht steht, darf für das Ausmaß der Wertabschreibung grundsätzlich nicht in Betracht fallen.¹⁾

Blumenstein definiert die steuerrechtliche Abschreibung als einen nach ausdrücklicher Gesetzesvorschrift zulässigen Abzug am Roheinkommen, der zum Ausgleich und im Umfang der Wertverminderung erfolgt, die das einer Einkommenserzielung dienende Vermögen des Steuerpflichtigen während eines bestimmten Zeitraumes erleidet.²⁾

Diese Formulierung macht eine Abgrenzung gegenüber dem steuerrechtlich allgemein üblichen Begriffe des Geschäftsverlustes unmöglich, denn auch der Geschäftsverlust ist eine Form der Wertverminderung. Der Unterschied dieser beiden Begriffe besteht darin, daß es sich bei der Abschreibung um eine Wertverminderung handelt, deren Ausmaß nicht genau feststeht, sondern auf Grund allgemein bekannter und gebräuchlicher Faktoren geschätzt wird, während der Geschäftsverlust eine endgültig eingetretene Wertminderung darstellt.³⁾

¹⁾ Roth, Die handels- und steuerrechtliche Abschreibung, Diss. Basel 1944, S. 112.

²⁾ Blumenstein E., Schweizerisches Steuerrecht, Bd. 1, Tübingen 1926-1929, S. 241.

³⁾ Albrecht und Scharrer, Der Reingewinn der Unternehmung im Bundessteuerrecht, Zürich 1945, S. 59 f.

Das Bundesgericht bestimmt den Unterschied zwischen den Begriffen Abschreibung und Rückstellung dahin, daß Abschreibungen dem Ausgleich tatsächlicher Wertverminderungen dienen, Rückstellungen dagegen seien dazu bestimmt, unsicher gewordene Positionen zu sichern und Verlustgefahren zu begegnen. ⁴⁾

Bei der Rückstellung wird die Wertverminderung als eine möglicherweise vorübergehende angesehen und die Auflösung der Rückstellung für den Fall in Aussicht gestellt, daß sich der Wert z. B. durch Wegfall der Verlustgefahr erholt, während eine Abschreibung als definitiv betrachtet und eine Pflicht zur späteren Auflösung nicht angenommen wird. Derartige Rückstellungen sind z. B. Debitorenrückstellungen.

b) Mehrwerte.

Als Mehrwerte bezeichnen wir jene stillen Reserven, die durch Unterlassung einer Höherwertung entstehen.

Dadurch daß das Handelsrecht die Bilanzierung zu den Anschaffungs- oder Herstellkosten vorschreibt ⁵⁾ (so für dauernde Anlagen, Konzessionen, Patente, Lizenzen, Umlaufswerte, Wertpapiere ohne Kurs usw.), entstehen immer dann von Gesetzes wegen stille Reserven, wenn die betreffenden Vermögenswerte mehr wert geworden sind, als sie gekostet haben. Das Steuerrecht kann eine Korrektur dieses Bilanzzustandes, der gesetzlicher Anordnung entspricht, nicht verlangen und muß daher in solchen Fällen von einem dem wirklichen Wert entsprechenden Wertansatz absehen.

Da sich das Steuerrecht dem Grundsatz ordnungsmäßiger Bilanzierung anschließt, wonach nicht verbuchte Wertzuwachsgewinne für die Berechnung des Geschäftsgewinnes unberücksichtigt bleiben, so können auch Mehrwerte entstehen, die nicht durch gesetzliche Vorschriften bedingt sind.

In beiden Fällen handelt es sich um unverbuchte Wertzuwachsgewinne, deren Realisierung einen Kapitalgewinn entstehen läßt. Soweit bei der Liquidation solche Mehrwerte realisiert werden, handelt es sich beim Liquidationsgewinn somit um einen eigentlichen Kapitalgewinn.

⁴⁾ BGE 69 I 270.

⁵⁾ Vgl. Art. 665 ff. OR.

2. Die praktische Durchführung der Abschreibungen.

Durch die Aufstellung fester Abschreibungssätze, d. h. durch die Anwendung einer rein formellen Abschreibungspraxis wird das oben erwähnte Prinzip der Kongruenz von Abschreibung und Wertverminderung durchbrochen.

Daß eine solche formelle Abschreibungspraxis oft zu Lasten des jährlichen Periodengewinnes stille Reserven entstehen läßt, bedarf keiner besonderen Darlegungen. Da die jährlichen Periodengewinne sich aus Erwerbseinkommen und realisierten bzw. verbuchten Wertzuwächsgewinnen zusammensetzen, so stellen diese stillen Reserven wenigstens z. T. akkumuliertes Erwerbseinkommen dar.

Es kann somit der Fall eintreten, daß bei der Liquidation auf dem gleichen Aktivum ein Kapitalgewinn und akkumuliertes Erwerbseinkommen realisiert werden.

Aber nicht nur die Abschreibungs-, sondern auch die Bewertungsmethode ist bestimmend für die Entstehung stiller Reserven.

Der Bemessung der Abschreibungsquoten hat die Bewertung des Vermögensgegenstandes vorauszugehen, die der Abschreibung als Grundlage dient. Ein Vermögensgegenstand kann nach den verschiedensten Gesichtspunkten bewertet werden, nach dem Verkehrswert, dem Ertragswert, dem Gebrauchswert, dem Liquidationswert, dem Einzelwert, dem Gesamtwert usw. Je nach der Bewertungsmethode wird die Frage der Abschreibung anders beantwortet werden.

Ausgangswert ist nach den gesetzlichen Bestimmungen ⁶⁾ in der Regel der Anschaffungs- oder Herstellungswert. Offen bleibt damit aber die Frage, nach welcher Bewertungsmethode ein späterer Minderwert zu ermitteln ist. Art. 665 Abs. 1 OR sagt nicht, was eine angemessene Abschreibung ist und welche Umstände für die Beurteilung der Angemessenheit der Abschreibung maßgebend sind. Als Anhaltspunkt kann uns Art. 960 Abs. 2 OR dienen, wo es heißt, daß alle Aktiven höchstens zu dem Wert angesetzt werden dürfen, der ihnen für das Geschäft zukommt.

Die Bewertung muß sich somit auf die Einteilung des Geschäftsvermögens in Gebrauchs- (valeurs immobilisées) und Veräußerungswerte (valeurs mobilisées) stützen. Ist ein Vermögensgegenstand dauernd dem Unternehmen gewidmet, so kommt es für das Geschäft auf den

⁶⁾ Vgl. Art. 644 ff. OR.

Gebrauchswert an, und nicht auf den möglichen Erlös. Der jeweilige Gebrauchswert ist so zu finden, daß die Gestehungskosten auf diejenigen Jahre verteilt werden, in denen der Gegenstand voraussichtlich dem Betriebe dienen wird.

Ist ein Vermögensgegenstand dagegen zur Veräußerung bestimmt, so kann für das Geschäft nur der Verkehrswert in Frage kommen.

Bei Gebrauchsgegenständen sind Konjunkturschwankungen unerheblich. Ein Preissturz kann nicht der Grund größerer Abschreibungsquoten sein. Die Steuerbehörde kann aber anderseits bei einer Preissteigerung die Abschreibungen auch nicht abbremsen mit der Begründung, der Veräußerungswert sei stark gestiegen. ⁷⁾

Die Bestimmung des Endwertes eines Vermögensgegenstandes.

Als Endwert wird die unterste Abschreibungsgrenze bezeichnet, die nicht unterschritten werden darf.

Die Zweckbestimmung eines Vermögensgegenstandes im Unternehmen ist nicht immer einheitlicher Natur. Eine Anschaffung erfolgt oft zunächst einige Jahre für den Gebrauch und nachher wird der Vermögenswert veräußert. Boßhardt unterscheidet deshalb einen primären und einen sekundären Wert für das Geschäft. Einmal wird der Verkehrswert, ein andermal der Gebrauchswert primärer Wert sein, der für die Abschreibung als Ausgangspunkt dient. Der sekundäre Wert hat für Boßhardt Korrekturfunktion in dem Sinne, daß die Abschreibung nicht unter den ungünstigsten sekundären Wert, den Endwert, fallen darf. ⁸⁾

Obgleich sich das Steuerrecht der Abschreibung gegenüber eine weitgehendere Kontrolle vorbehält als das Handelsrecht und besonders der unteren Grenze zulässiger Bewertung seine Aufmerksamkeit schenkt, so ist doch anerkannt, daß ein Sinken des Buchwertes unter den Verkehrswert nicht schlechthin verhindert werden darf, daß also stille Reserven in Frage kommen dürfen. ⁹⁾

Es kann unter Umständen steuerrechtlich sogar zweckmäßig erscheinen, für die Vermögensermittlung und für die Gewinnermittlung

⁷⁾ Boßhardt O., Über die „Realität der Abschreibung“ im Steuerrecht, in Schw AG 8, S. 45 f.

⁸⁾ Boßhardt O., a. a. O., S. 56.

⁹⁾ Vgl. RB 1936, Nr. 16.

verschiedene Bewertungssätze zu verwenden und den Grundsatz der Übereinstimmung von „Ertragssteuerbilanz“ und „Vermögenssteuerbilanz“ aufzugeben.¹⁰⁾

Auch das Bundesgericht hat erklärt, daß die Abschreibungen, sofern sie im übrigen als geschäftsmäßig begründet erscheinen, auch dann zulässig sind, wenn der Buchwert unter dem Wert liegt, der für die Vermögensabgabe deklariert worden ist.¹¹⁾

Immobilien werden in der Mehrzahl der Kantone zum amtlichen Schätzungswert besteuert, unbekümmert um die Tatsache, daß der Betriebsrechnung Abschreibungen auf Fabrikliegenschaften und Geschäftshäusern belastet werden dürfen.¹²⁾

Bei Besteuerung der Kapitalgesellschaften nach der Ertragsintensität müssen sich hingegen die Kapitalsteuerbilanz und die Ertragssteuerbilanz decken. Stille Reserven können nur dann zum Kapital hinzugerechnet werden, wenn sie zuvor bei ihrer Bildung als Ertrag versteuert worden sind.

Soweit die im Liquidationserlös erscheinenden stillen Reserven bereits bei ihrer Bildung erfaßt worden sind, können sie natürlich nicht Entstehungsgrund eines steuerbaren Liquidationsgewinnes sein.

Nur aus Abschreibungen, die steuerlich anerkannt worden sind, können somit steuerbare Liquidationsgewinne entstehen.

B. Der immaterielle Geschäftswert.

1. Der Begriff.

Der wirkliche Wert eines Unternehmens ergibt sich nicht ohne weiteres aus der Summe der Werte der einzelnen Aktiven nach Abzug der Passiven.

Ein gut gehendes Geschäft hat einen besonderen Ruf und eine Kundschaft, d. h. einen Kreis von Kaufinteressenten, dessen Vorhandensein ihm einen bestimmten Gewinn verspricht.¹³⁾

¹⁰⁾ Vgl. RB 1930, Nr. 5.

¹¹⁾ Vgl. Entscheid publ. in ASA 5, S. 245.

¹²⁾ Vgl. „Die Steuern der Schweiz“, II. Teil: Ertrags- und Kapitalsteuern jurist. Personen, Heft Allg. Nr. 1, 1947, S. 4.

¹³⁾ Vinassa, Die Kundschaft, Diss. Bern 1926, S. 2.

Diesen Ruf und die Kundschaft verdankt der Betrieb persönlichen und sachlichen Eigenschaften und Gütern.¹⁴⁾ Zu den persönlichen gehören die Fähigkeit der Mitarbeiter, ihre Erfahrungen, ein besonders geschultes Personal, persönliche Beziehungen zur Kundschaft, die persönliche Vermögenslage der Gesellschafter.¹⁵⁾

Zu den sachlichen gehören die maschinelle Einrichtung, die Kapitalform, der Standort, die Organisation, die vermögenswerten Rechte, die eine monopolartige Stellung geben, wie Konzessionen, Patente, Muster- und Markenrechte. Schon diese sachlichen Werte stellen zusammen einen Wert dar, der größer ist als die Summe der Teilwerte. Die Einrichtung als Ganzes ist produktionsfähig, was jeder Teil an sich nicht ist.

Die genannten sachlichen und persönlichen Momente geben dem Geschäft einen Gesamtwert, der über den Organwert noch hinausgeht. Die Differenz stellt einen immateriellen Sonderwert dar.¹⁶⁾

In der Literatur wird für diesen Sonderwert oft der Ausdruck Goodwill verwendet, der das Vertrauen der Kundschaft zum Geschäft und im weiteren Sinne die Lage des Geschäftes im Markte bezeichnet. Andere Ausdrücke sind: Geschäftswert, Firmenwert, Façonwert, Kapitalisierungswert, Unternehmungsmehrwert, immaterieller Wert.¹⁷⁾

Wer beim Erwerb eines Unternehmens einen über den Sachwert nach Abzug der Passiven erhöhten Kaufpreis bewilligt, bezahlt diesen Mehrpreis im Hinblick auf die, von der Person des Veräußerers unabhängige, wenn auch z. T. von ihm geschaffene Rentabilität, die einen die ordentliche Kapitalverzinsung und Arbeitsentschädigung übersteigenden Nettogewinn zu erzielen ermöglicht.¹⁸⁾

Die Ursache dieser Rentabilität ist von Bedeutung, wenn es gilt, den immateriellen Geschäftswert quellenmäßig zu analysieren.

Es ist m. E. nicht so, daß nur der Goodwill, d. h. Kundschaft und Beziehungen, Ursache der erwähnten Rentabilität sein können. Vorteilhafteste Produktions- und Absatzbedingungen eines Unternehmens können sich auch direkt auf die Rentabilität auswirken. Zwei Unternehmen, die etwa über den gleichen Goodwill verfügen, können somit eine sehr verschiedene Rentabilität aufweisen.

¹⁴⁾ Isaac, Die Bilanzen, in „Die Handelshochschule“, Bd. 1, S. 621.

¹⁵⁾ Auler, Der Unternehmungsmehr- oder -minderwert in der Bilanz, in ZBw. 1927, S. 653 ff.

¹⁶⁾ Herrli, Die Fassungswerte in der Bilanz, Diss. Bern 1933, S. 69.

¹⁷⁾ Vgl. Schweitzer, Der Begriff des Geschäftswertes, in Bw 22, Jg. 1929, S. 218.

¹⁸⁾ Vgl. Lion, a. a. O., S. 44 ff.

Oft wird deshalb für den immateriellen Geschäftswert mehr bezahlt, als die durch den Verkäufer geschaffenen Beziehungen zu Lieferanten und Kunden wert sind. Konjunktur, Mietverträge, Standort, Kontingente und manches andere spielt hier eine bedeutende Rolle.

Der Erlös für die vom Verkäufer geschaffenen Beziehungen (Goodwill) stellt ohne Zweifel ein Erwerbseinkommen dar, auch wenn es erst bei der Liquidation realisiert werden kann.

Was über den Wert des Goodwills hinaus für den Geschäftswert bezahlt wird, stellt m. E. das Entgelt für einen auf der Unternehmung als Ganzem gewachsenen Mehrwert dar. Es handelt sich hier somit um einen Kapitalgewinn.

Da der immaterielle Sonderwert nicht nur die vom Veräußerer geschaffenen Beziehungen zu Lieferanten und Kunden umfaßt, verwenden wir dafür den Begriff: immaterieller Geschäftswert, oder kurz: Geschäftswert.

2. Die Bilanzfähigkeit des immateriellen Geschäftswertes.

Der immaterielle Geschäftswert bildet einen Bestandteil des Kaufvertrages. Durch den Kaufvertrag wird neben dem Eigentum das Recht übertragen, das gekaufte Geschäft zu betreiben.¹⁹⁾ Würde ein solcher Wert nicht festgesetzt (werde er nun als Geschäftswert bezeichnet oder statt dessen Sachgüter aufgewertet), so käme der Kaufvertrag nicht zustande. Dieser Wert ist daher mit der Übertragung des Rechts verknüpft. Somit ist dieses Recht bzw. Teilrecht bilanz- und steuerpflichtig.

Auch wenn man von der Auffassung der Güterlehre ausgeht, welche gewissen „Verhältnissen“ (Monopole, Kundschaft, Kredit, Firma usw.) den Charakter eines Gutes zuerkennt, gelangt man zum gleichen Ergebnis. Wie beim Recht ist das typische Merkmal gegeben, das darin besteht, daß die Verhältnisse Gegenstand des Verkehrs sein können. Da erwiesen ist, daß der immaterielle Geschäftswert wirtschaftende Subjekte findet, die einen Preis dafür zu zahlen bereit sind, kommt ihm Gutcharakter zu.

Es muß ferner festgestellt werden, daß die wirtschaftlichen Verhältnisse, die in ihrer Gesamtheit den immateriellen Geschäftswert ausmachen, ihren Wertcharakter nicht erst durch den entgeltlichen Erwerb

¹⁹⁾ Lexikon, Abschreibungen auf Firmawert, S. 11.

von Dritten erhalten. Es gilt daher zu untersuchen, ob der originär erworbene Geschäftswert in das Gefüge unserer handelsrechtlichen Bestimmungen eingeordnet werden kann.

Es ist auch zu beachten, daß materiell zwischen derivativ und originär erworbenem Geschäftswert kein Unterschied besteht.

Die schweiz. Steuerpraxis betrachtet es jedoch als selbstverständlich, „daß ein durch Arbeit erworbener Goodwill (Geschäftswert), der nach schweiz. Bilanzierungsgrundsätzen nicht als besonderer Aktivposten ausgewiesen wird und nicht ausgewiesen werden soll, bei Feststellung des steuerbaren Vermögens nicht angerechnet wird.“²⁰⁾

Zu diesen Ausführungen des Bundesgerichts ist zu bemerken, daß der Geschäftswert nie nur durch Arbeit allein erworben wird wie oben ausgeführt worden ist.

Im allgemeinen gilt als Unternehmungsvermögen die Gesamtheit aller in Geldwert ausdrückbaren realen und immateriellen Güter und Güterkomplexe, die der Unternehmung bei ihrer wirtschaftlichen Tätigkeit zur Verfügung stehen.

Zur Frage, ob ein in der Bilanz ausgewiesener Geschäftswert bei eidgenössischen Steuern auf dem Vermögen zu erfassen sei, erklärte das BG im bereits erwähnten Entscheid:

Kann ein Unternehmer, „der über selbstgeschaffenen Geschäftswert verfügt, für diesen nicht besteuert werden, so würde durch eine Besteuerung des gegen Entgelt erworbenen Geschäftswertes eine Rechtsungleichheit bewirkt, die als stoßend und daher unhaltbar angesehen werden müßte“. ²¹⁾

Wie verhält es sich nun mit dieser Rechtsungleichheit, aus der das Bundesgericht die Befreiung des immateriellen Geschäftswertes von der Vermögenssteuer ableitet?

Der originär erworbene Geschäftswert stellt wirtschaftlich gesehen eine stille Reserve dar, die, wie dargelegt worden ist, auch Gegenstand der Bilanzierung sein könnte. Es ist eine allgemeine Erfahrungstatsache, daß von den Unternehmen größere oder kleinere stille Reserven gebildet werden. Diese stillen Reserven zu erfassen, gehört zu den schwierigsten Aufgaben der Steuerveranlagung. Es gelingt nun aber nicht bei allen Steuerpflichtigen, im selben Maße und zur gleichen Zeit die stillen Reserven zu erfassen.

²⁰⁾ BGE 73 I 256.

²¹⁾ BGE 73 I 256

Gemäß der Argumentation des BG müßte somit auf die Besteuerung der stillen Reserven grundsätzlich verzichtet werden. Damit würde nominell Rechtsgleichheit bestehen, faktisch jedoch nicht, da die stillen Reserven selbst bei Unternehmen gleicher Art und Größe verschieden groß und genau gesehen gar nicht bekannt sind. Die Aufrechnung bekannter stiller Reserven ist übrigens noch nie angefochten worden mit der Begründung, sie habe zu unterbleiben, weil andere, in ihrer Höhe nicht bekannte stille Reserven nicht aufgerechnet würden. Dies ist jedoch die Konsequenz, auf die hinaus die These des Bundesgerichts von der Rechtsungleichheit führt. Der originär erworbene Geschäftswert ist in seiner wirklichen Höhe meist nicht bekannt, wohl aber der entgeltlich erworbene Geschäftswert.

Die Auffassung des BG wird zudem zur Folge haben, daß bei Geschäftsübergaben der Geschäftswert zu Lasten von andern Aktiven erhöht wird.

Beispiel:

Geschäftswert effektiv	Fr. 10.000.—
Warenlager	Fr. 30.000.—
Geschäftswert verrechnet	Fr. 20.000.—
Warenlager	Fr. 20.000.—

Der Erwerber kann somit Fr. 10.000 des Warenlagers außerhalb seines Geschäfts veräußern, (ohne den Bruttogewinn zu beeinträchtigen) und zudem einen höheren Betrag als Abschreibung auf dem immateriellen Geschäftswert verbuchen. Der immaterielle Geschäftswert muß zudem (nach der Auffassung des BG) nicht als Vermögen besteuert werden.

Der logische Zusammenhang zwischen steuerpflichtigem Vermögensobjekt und Abschreibung wird damit gestört.

3. Abschreibungen auf dem immateriellen Geschäftswert.

Nachdem wir erkannt haben, daß nur der entgeltlich erworbene Geschäftswert in der Bilanz zu aktivieren ist, so gilt es nun zu untersuchen, ob und wie eine Abschreibung auf diesem Bilanzposten anzuerkennen ist.

Die in der Doktrin und Rechtsprechung vertretenen Ansichten in dieser Frage sind verschiedentlich geändert worden.²²⁾ So geschah es, daß zur gleichen Zeit die verwaltungsrechtliche und die staatsrechtliche Abteilung des Bundesgerichts eine verschiedene Stellung einnahmen.²³⁾

²²⁾ Vgl. Brack J., Le Goodwill dans le bilan et en droit fiscal, RDAF 6, S. 5 f.

²³⁾ Vgl. ASA 8, S. 398; ASA 10, S. 87—88.

In den neuern Entscheiden ²⁴⁾ hat sich nun aber auch die verwaltungsrechtliche Kammer des BG der herrschenden Praxis angeschlossen. Auch in dem von uns bereits zitierten Entscheid (73 I 255) wird diese Praxis bestätigt.

„Darnach wird ein entgeltlich erworbener Goodwill als Vermögenswert und Aktivposten der kaufmännischen Bilanz anerkannt, und es wird angenommen, daß der Goodwill einer Entwertung unterliege, die bei der Besteuerung durch Abschreibungen zu berücksichtigen sei. Als Grund der Entwertung wird dabei vor allem bei Handelsgeschäften ein supponierter, praktisch nicht nachweisbarer Schwund des übernommenen Geschäftswertes angegeben. Es wird angenommen, daß der übernommene Geschäftswert durch einen neuen, vom neuen Betriebsinhaber geschaffenen Geschäftswert ersetzt wird. Man läßt die Abschreibung zu, weil selbstgeschaffener Geschäftswert nach schweizerischen Bilanzgrundsätzen nicht als Bilanzaktivum anerkannt wird.“ ²⁵⁾

Der sehr labile Charakter des Geschäftswertes bedingt eine schnelle Abschreibung. Da die wirkliche Entwertung des erworbenen Geschäftswertes nicht genau festgestellt werden kann, muß man sich mit gleichbleibenden Abschreibungsquoten begnügen, wobei es dem Unternehmen weitgehend überlassen wird, die Dauer oder die Quote der Abschreibung zu bestimmen. ²⁶⁾

C. Zusammenfassung.

Wir haben in den obigen Ausführungen darzulegen versucht, wie sich der Liquidationsgewinn quellenmäßig aus verschiedenen Elementen zusammensetzen kann.

Der Liquidationsgewinn kann enthalten:

1. Gewinne aus bisher nicht verbuchten *Mehrwerten*, d. h. Kapitalgewinne. Solche Gewinne liegen immer dann vor, wenn der Veräußerungspreis der Geschäftsvermögenswerte deren Herstell- oder Erwerbspreis zusätzlich allfälliger wertvermehrender Aufwendungen übersteigt.
2. Gewinne aus überhöhten *Abschreibungen*. Diese Gewinne stellen Erwerbseinkommen dar, soweit die Abschreibungen zu Lasten

²⁴⁾ Vgl. ASA 15, S. 517; ASA 15, S. 521; ASA 16, S. 34.

²⁵⁾ BGE 73 I 255 f.

²⁶⁾ Vgl. BG-Urteil v. 21. 3. 1947, publ. in ASA 16, S. 36.

früherer Erwerbseinkommen vorgenommen worden sind. Die Veräußerung von Anlagevermögen kann somit zur Realisierung von akkumulierten Erwerbseinkommen führen. Da sich der laufende Geschäftsgewinn selbst, zu dessen Lasten die Abschreibungen vorgenommen worden sind, sowohl aus Erwerbseinkommen wie aus Kapitalgewinnen zusammensetzen kann, so ist es schwierig, genau festzustellen, in welchem Maße die aus überhöhten Abschreibungen realisierten Gewinne akkumuliertes Erwerbseinkommen enthalten.

3. Entschädigung für den *immateriellen Geschäftswert*. Soweit der für den Geschäftswert bezahlte Betrag das Entgelt für die durch den Verkäufer geschaffene Rentabilität darstellt, ist er als Erwerbseinkommen zu betrachten und wird nur deshalb nicht zum laufenden Geschäftsgewinn gezählt, weil die Erzielung dieses Einkommens die Liquidation zur Voraussetzung hat.

Oft wird für den Geschäftswert jedoch mehr bezahlt, als die durch den Verkäufer geschaffene Rentabilität wert ist. Konjunktur, Mietverträge, Standort, Kontingente und manches andere ergeben für das Unternehmen als Ganzheit einen Mehrwert, der (m. E. als ein auf der Unternehmung als Ganzes realisierter) die Summe der einzelnen materiellen und immateriellen Vermögenswerte übersteigt. Die Realisation dieses Mehrwertes führt somit zu einem Kapitalgewinn.

Welche Bedeutung in den einzelnen Steuergesetzen dieser heterogenen Struktur des Liquidationsgewinns zukommt, werden wir im folgenden näher zu untersuchen haben.

§ 10. Der Umfang des Liquidationsgewinnes.

Da, wie wir festgestellt haben, der Liquidationsgewinn wirtschaftlich betrachtet ein Geschäftsgewinn ist, der sich von den früheren Periodengewinnen der Natur nach nicht unterscheidet, muß m. E. die sachliche und zeitliche Abgrenzung von steuerlichen Überlegungen aus erfolgen.

A. Sachliche Abgrenzung.

Der Begriff der Liquidation beschränkt sich auf das Unternehmen. Der Liquidationsgewinn umfaßt somit nicht den Gewinn auf sämtlichen in der Geschäftsbuchhaltung figurierenden Vermögenswerten, sondern

nur die Gewinne aus Geschäftsvermögenswerten, Andererseits gehören zum Liquidationsgewinn auch Gewinne aus Geschäftswerten, die nicht in der Buchhaltung aufgeführt sind.

Die jeweilige Abgrenzung zwischen Geschäfts- und Privatvermögen bestimmt somit wesentlich den Umfang des Liquidationsgewinnes. Für diese sachliche Abgrenzung müssen die gleichen Kriterien maßgebend sein, ob es sich um die Frage der Zulässigkeit von Abschreibungen oder um die der Besteuerung eines Liquidationsgewinnes handelt.

Wird die ordentliche Geschäftstätigkeit bis zur Beendigung der Liquidation fortgesetzt, so muß zur Feststellung des Liquidationsgewinnes von dem in der Liquidationsbilanz erscheinenden Gewinn der aus der ordentlichen Geschäftstätigkeit erzielte Gewinn getrennt werden.

Die Ausscheidung ist eine Ermessungsfrage. Man kann sich z. B. auf die Nettogewinnmarge stützen, die sich in früheren Jahren herauswirtschaften ließ. War der Betriebsgewinn früher 25% netto, so sind diese Prozente zuerst abzurechnen und der Rest bildet den Liquidationsgewinn.

Man kann sich auch auf die laufende Kalkulation stützen, um Anhaltspunkte zu erhalten.

B. Zeitliche Abgrenzung.

Bei der zeitlichen Abgrenzung des Liquidationsgewinnes ist m. E. von den Beweggründen auszugehen, die die Steuergesetzgeber zur Unterscheidung zwischen Liquidationsgewinn und ordentlichem Geschäftsgewinn veranlaßt haben.

Es sind vor allem zwei Gründe: ¹⁾

1. Den in der letzten Veranlagungsperiode (bzw. Berechnungsperiode) erzielten Gewinn aus Liquidation überhaupt erfassen zu können, wenn mit Beendigung der Liquidation die Steuerpflicht (bzw. die Erwerbstätigkeit) aufhört.
2. Die zu Lasten der Periodengewinne gebildeten stillen Reserven, die mit Beendigung der Liquidation realisiert werden, nicht pro rata temporis wie ein noch allfälliger ordentlicher Geschäftsgewinn zu besteuern.

¹⁾ Vgl. z. B. WStB Art 43, Zürich. StG Art. 41, bis; Bern StG Art. 45.

Wehrsteuer-Beispiel:

Eine buchführungspflichtige Firma weist folgende Steuerfaktoren aus:

Geschäftsgewinn im Jahre 1943		Fr. 30.000
Geschäftsgewinn im Jahre 1944	Fr. 30.000	
zuzüglich Kapitalgewinn		
aus Liegenschaftsverkauf	Fr. 14.000	Fr. 44.000
Total-Reingewinn in den Jahren 1943/44		Fr. 74.000
Durchschnitt beider Jahre		Fr. 37.000

Am 30. Juni 1946 wird das Geschäft völlig liquidiert, wobei ein Liquidationsgewinn von Fr. 80.000 erzielt wird (nach Abzug eines all-fälligen ordentlichen Geschäftsgewinns).

Für die Steuerperiode 1945/46 sind folgende Steuern zu bezahlen:

Pro 1945 Steuer von einem Reingewinn von Fr. 37.000

Pro 1946 Steuer von einem Reingewinn von Fr. 37.000

für 6 Monate.

Eine volle Jahressteuer vom Liquidationsgewinn von Fr. 80.000 zum Satze, der sich für diesen Betrag allein ergibt.

Als Liquidationsgewinne sind somit nur Mehrerlöse anzusprechen, die entweder in der *letzten Veranlagungsperiode* (z. B. bei Wegzug aus dem Steuerhoheitsgebiet nach Beendigung der Liquidation) oder in der *letzten Berechnungsperiode* vor Aufgabe einer Einzelfirma, Kollektiv- oder Kommanditgesellschaft, erzielt werden.

Bei A.G., G.m.b.H. und Genossenschaften sind nur die in der letzten Veranlagungsperiode (in welche die Beendigung der Liquidation fällt) erzielten Mehrerlöse als Liquidationsgewinne zu betrachten.²⁾

In vorangehenden Zeiträumen erzielte Gewinne aus der Liquidation des Unternehmens werden somit nicht ausgesondert und erst mit dem in der letzten Veranlagungsperiode erzielten Liquidationsgewinn zusammen besteuert, sondern sie werden zusammen mit den ordentlichen Betriebsergebnissen der entsprechenden Geschäftsperiode besteuert.³⁾

²⁾ Vgl. WStB Art. 43, Abs. 1 u. 2.

³⁾ Vgl. WStB Art 43, Abs. 2.

Diese Regelung kann die zu entrichtende Steuer wesentlich beeinflussen, wenn man an zeitlich ausgedehnte, lukrative Liquidationen denkt, die von defizitären Betriebsergebnissen begleitet sind. Daß ein mit Beendigung der Liquidation erlittener Liquidationsverlust nicht rückwirkend verrechnet werden kann, ist m. E. das kleinere Übel.

§ 11. Die Realisierungsformen des Liquidationsgewinnes.

Wir haben im Vorausgehenden erkannt, daß ein Liquidationsgewinn begrifflich nur entstehen kann, wenn zu den ordentlichen Gegebenheiten eines (realisierten) Gewinnes, die Liquidation der betreffenden Unternehmung als weiteres Merkmal hinzukommt. Das Unternehmen muß somit zumindest in der gegenwärtigen Rechtsform für den bisherigen Eigentümer zu existieren aufgehört haben.

Dieses Aufhören kann darin begründet sein, daß

1. das Unternehmen verkauft, d. h. daß das Geschäftsvermögen in Geld umgewandelt wird;
2. das Unternehmen gegen Sachwerte eingetauscht wird.

Wie wir noch zeigen werden, kann aber durch Tausch nur unter bestimmten Voraussetzungen ein Liquidationsgewinn erzielt werden.

A. Verkauf.

Das Realisierungsmittel par excellence ist der Verkauf. Er bedeutet Eintausch von Sachwerten gegen Geld.

1. Verkauf der Unternehmung als Ganzes.

Die Veräußerung eines Geschäftsbetriebes liegt vor, wenn das Unternehmen als eine wirtschaftliche Einheit verkauft wird.

Durch die Fixierung des Kaufpreises in Geld ist der Liquidationsgewinn leicht festzustellen. Die vertragliche Preisfestsetzung ist jedoch nur ein formelles Indiz, die mit der dem Verkäufer effektiv zukommenden Gegenleistung nicht notwendig übereinstimmt. Die Praxis überläßt dem Pflichtigen den Nachweis für einen bereits bei Vertragsabschluß vorhandenen Minderwert, wie auch umgekehrt, wenn die Gegenleistung gegenüber der formell vereinbarten (simulierten) höher ist, die Steuerbehörde auf die wirklich geschuldete Leistung abstellt.¹⁾

¹⁾ Reimund A., Die Kapitalgewinnbesteuerung in der Schweiz, Diss. Zürich 1944, S. 32.

2. Aufgabe der Unternehmung.

Unter Aufgabe eines Geschäftsbetriebes verstehen wir den Verkauf der in ihre einzelnen Vermögenswerte aufgelösten Unternehmung.

Wenn wir der Veräußerung der Unternehmung als Ganzes die Verwertung des Geschäftsvermögens im einzelnen gegenüberstellen, so muß ein Unterschied vom Unternehmen aus gesehen werden; denn geht man vom Unternehmer aus und spricht von Betriebsaufgabe, dann ist es sinnlos, einen solchen Unterschied zu machen. Vom Geschäftsinhaber aus gesehen ist beides Betriebsaufgabe. ²⁾

Für den Unternehmer wird sich dagegen in finanzieller Hinsicht ein Unterschied ergeben, da der Verkauf des Unternehmens als wirtschaftliche Einheit einen größeren Gewinn erbracht hätte als der Verkauf der einzelnen Wertbestandteile.

Wie lange die ordentliche Geschäftstätigkeit während der Zeit der allmählichen Veräußerung des Unternehmens noch aufrechterhalten wird, ist irrelevant, da das Unternehmen bis zur Veräußerung des letzten Geschäftsvermögenswertes einkommensteuerrechtlich als fortbestehend betrachtet wird.

Der Liquidationsgewinn umfaßt, wie wir bereits festgestellt haben, nur den in der letzten Veranlagungs- bzw. Berechnungsperiode aus der Liquidation des Unternehmens erzielten Gewinn. ³⁾

3. Ausscheiden aus einer Kollektiv- oder Kommanditgesellschaft.

Wie wir bei Behandlung der Formen der Liquidation gesehen haben, kann auch das Ausscheiden aus einer Kollektiv- oder Kommanditgesellschaft, sei es infolge eines Verkaufs des Gesellschaftsanteils an einen unbeteiligten Dritten, sei es infolge Abfindung durch die übrigen Gesellschafter, die Liquidation eines Unternehmens darstellen. ⁴⁾

Es ist steuerrechtlich unerheblich, ob bei Ausscheiden eines einzelnen Mitgliedes das Gesellschaftsverhältnis von den übrigen Gesellschaftern aufrechterhalten oder ob dieses aufgelöst wird. Auf den Erlös des ausscheidenden Gesellschafters wirkt sich dieser Unterschied dagegen erheblich aus, da der Vermögensanteil des unbeschränkt haftenden Gesellschafters nicht nur die nominelle Kapitalanlage umfaßt, sondern den gesamten Anteil am Reinvermögen der Gesellschaft, offene und stille Reserven eingeschlossen.

²⁾ Gehre, Der Liquidationsgewinn, Berlin 1933, S. 72.

³⁾ Vgl. § 10 dieser Arbeit.

⁴⁾ BGE 83 I 398.

Die Abfindungssumme wird auf Grund einer Schätzung des Gesellschaftsvermögens durch die Gesellschafter ermittelt und wird somit nicht durch Angebot und Nachfrage bestimmt.

Der Betrag, um den die Abfindungssumme oder der Verkaufserlös den Beteiligungswert, wie er der letzten Steuerveranlagung zugrunde gelegen hat, übersteigt, ist Liquidationsgewinn.

4. Expropriation.

Der Mehrwert einer Unternehmung kann auch in Form einer Expropriationsentschädigung in Erscheinung treten. Das Bundesgericht hat den durch die Expropriationsentschädigung ersetzten Wert dem Veräußerungspreis beim Verkauf gleichgestellt. Für die Gewinnermittlung sei es gleichgültig, ob ein Verkauf aus freien Stücken oder gezwungenermaßen erfolge. ⁵⁾

Die Entschädigungspflicht erstreckt sich sowohl auf den Wert des enteigneten Gegenstandes als auch auf den weiteren Schaden, der dem Enteigneten erwächst.

Die Expropriation stellt steuerrechtlich eine Liquidation dar. Übersteigt der die Expropriation des Unternehmens betreffende Teil der Entschädigungssumme den Ertragssteuerwert des Geschäftes, so bildet die Differenz den Liquidationsgewinn.

B. Tausch.

Tausch ist die Hingabe von Ware gegen Ware. Es stellt sich die Frage, ob und wann im Tausch eine Gewinnrealisierung erblickt werden kann.

Die züricherische ORK erklärte:

Es wird für die Annahme einer steuerpflichtigen Gewinnrealisation als genügend erachtet, daß der auf einem Vermögensobjekt angewachsene Mehrwert in einem anderen Gegenstand seine neue Verkörperung gefunden habe, sei nun dieser andere Gegenstand Geld oder ein beliebiges sonstiges Aktivum. ⁶⁾

Auch das Bundesgericht entschied eindeutig:

Der Mehrwert eines Vermögensobjekts kommt dem Veräußerer nicht nur zugute, wenn er das Objekt verkauft, sondern auch beim

⁵⁾ BGE 51 I 357.

⁶⁾ RB 1932, No. 15.

Tausch. Daß hier der Wert des eingetauschten Objektes in der Regel nur durch Schätzung ermittelt werden kann, hindert nicht, den Tausch als eine Realisation, Verwertung des hingegebenen Vermögensobjektes und den dabei erzielten Mehrwert als realisiert anzusehen. ⁷⁾

Wie weit es möglich ist, bei einer Liquidation durch Tausch auf Grund des eingetauschten Objekts einen Liquidationsgewinn festzustellen, und in welcher Gestalt dies zu geschehen hat, werden wir im folgenden untersuchen.

1. Eingehen eines Gesellschaftsverhältnisses.

Gesetzt den Fall, ein Einzelunternehmer nehme einen Geschäftsfreund in sein Unternehmen auf und gründe zu diesem Zwecke eine Kollektivgesellschaft mit Hälftenbeteiligung.

Der Geschäftsbetrieb stand mit Fr. 30.000 zu Buch. In der Gründungsbilanz der Kollektivgesellschaft, die ein Gesamtvermögen von Fr. 80.000 ausweist, figuriert der Geschäftsbetrieb mit Fr. 40.000 und das Beteiligungskapital des Gesellschafters mit Fr. 40.000.

An Stelle des Sachwertes „Unternehmung“ tritt für den Einbringer der Sachwert „Beteiligung“. Da der Mehrwert des Geschäftsbetriebes aber nicht erst im eingetauschten Gesellschaftsanteil des Einbringers seinen Ausdruck findet, handelt es sich hier nicht um einen eigentlichen Liquidationsgewinn, sondern um einen Gewinn aus Höherwertung.

Anders ist die Sachlage, wenn der Einzelunternehmer vom Gesellschafter ein Beteiligungskapital von Fr. 50.000 fordert und den Buchwert des Geschäftsbetriebes unverändert läßt, obgleich jeder der beiden Gesellschafter ein Anrecht auf die Hälfte des Gesellschaftsvermögens, d. h. auf Fr. 40.000 hat. Dadurch, daß der Gesellschaftsanteil des Einbringers höher ist als der Buchwert des Geschäftsbetriebes, ohne daß vom Einbringer zusätzlich Kapital eingelegt werden muß, entsteht bei diesem ein Liquidationsgewinn.

Der auf dem Geschäftsbetrieb angewachsene Mehrwert hat im Gesellschaftsanteil des Einbringers eine neue Verkörperung gefunden. Es liegt somit ein realisierter Liquidationsgewinn vor.

2. Abfindung eines ausscheidenden Gesellschafters in Sachwerten.

Der Ausscheidende kann an Stelle einer Geldsumme auch mit Sachwerten abgefunden werden, möglicherweise mit denselben Objekten, die er bei der Gründung in die Gesellschaft eingebracht hat.

⁷⁾ ZR. N. F., No. 93.

Übersteigt der Wert der Abfindungsgegenstände sein Kapitalkonto, d. h. den Sachwert „Beteiligung“, so hat der auf dem letzteren angewachsene Mehrwert in den Abfindungsobjekten seine neue Verkörperung gefunden.

Die Bewertung der Abfindungsgegenstände wird der Fiskus unabhängig vom Buchwert vornehmen. Da diese Gegenstände nicht mehr Bestandteile eines Unternehmens bilden, sind sie nicht mehr im Hinblick auf das Unternehmen zu bewerten.

Bei der Bewertung ist davon auszugehen, was beim Verkauf dieser einzelnen Gegenstände an einen unbeteiligten Dritten gelöst worden wäre. Eine allfällige positive Differenz zwischen dem Wert der Abfindungsgegenstände und dem Kapitalkonto des ausscheidenden Gesellschafters, wie es der letzten Steuerveranlagung zugrunde gelegen hat, ist Liquidationsgewinn.

Eine solche Bewertung der Abfindungsgegenstände erübrigt sich, wenn diese Objekte bis zu einem späteren Verkauf als Geschäftsvermögen gelten. Der gesamte Verkaufsgewinn wird dann als Liquidationsgewinn betrachtet, unabhängig davon, ob die Tatsachen, die zur Erzielung dieses Gewinnes geführt haben, vor oder nach der Abfindung eingetreten sind.

Die gleiche Erscheinungsform des Liquidationsgewinnes ist immer dann gegeben, wenn die Liquidationsmasse in natura an die Beteiligten verteilt wird. Sind es bei der Kollektiv- und Kommanditgesellschaft die Gesellschafter, so ist es z. B. bei der A.G. die juristische Person, die den Liquidationsgewinn erzielt.

Was der Aktionär aus der Liquidationsmasse der Gesellschaft erhält, ist der endgültige Gegenwert seiner Aktie. Der Liquidationsanteil bzw. sein Gegenwert ist, steuerrechtlich ausgedrückt, nicht Einkommen, sondern Vermögen. Er stellt lediglich eine andere Form der nämlichen Kapitaleinheit dar. Der Betrag des Liquidationsanteils, der die Aufwendungen des Aktionärs zu Erwerbung der Aktie übersteigt, stellt somit einen Kapitalgewinn dar.

Es ist nun aber nicht so, daß die Summe dieser Kapitalgewinne den Liquidationsgewinn der juristischen Person darstelle. Die Summe der einzelnen Abfindungswerte bildet auf seiten der juristischen Person des Unternehmens nur soweit einen steuerbaren Liquidationsgewinn, als sie das der letzten Steuerveranlagung zugrunde gelegene Gesellschaftsvermögen übersteigt.

3. Fusion.

Wie wir gesehen haben, versteht man unter Fusion im wirtschaftlichen Sinne die Verschmelzung mehrerer Unternehmungen. Dies kann geschehen durch Zusammenschluß einzelner Betriebe zu einem neuen, bisher nicht existierenden Unternehmen (Kombination) oder durch Aufnahme eines oder mehrerer Unternehmen in einen bereits bestehenden Geschäftsbetrieb, der als solcher weitergeführt werden soll (Annexion).

Bisherige Inhaber von Einzelunternehmungen werden im Verhältnis zum Wert ihrer eingebrachten Geschäftsbetriebe am neuen Unternehmen beteiligt. Sie tauschen den Sachwert „Unternehmung“ gegen den Sachwert „Beteiligung“ ein. Findet der auf dem Einzelunternehmen angesammelte Mehrwert in der Beteiligung seinen Ausdruck, so handelt es sich um die Realisierung eines Liquidationsgewinnes, wie wir bereits oben dargelegt haben.

VIERTER THEIL

Der Begriff des Liquidationsgewinnes im Steuerrecht der Schweiz

§ 12. Allgemeines.

Es wird im folgenden unsere Aufgabe sein, zu zeigen, wie der Liquidationsgewinn in das System der Einkommens- und Ertragsbesteuerung eingeordnet worden ist.

Für die schweizerischen Einkommensteuergesetze ist es charakteristisch, daß weder die Quellentheorie noch die Reinvermögenszugangstheorie in reiner Form übernommen wurde. Keines der schweizerischen Steuergesetze nimmt klar zu dieser Frage Stellung. Vielfach geben die Gesetze entweder eine abschließende oder exemplifizierende Enumeration der maßgebenden Einkommensquellen.¹⁾

Hoffmann²⁾ unterscheidet zwei Grundtypen, nach denen die Besteuerung einer Unternehmung vorgenommen werden kann. Es kann

1. das Unternehmen schlechthin eine Quelle steuerlicher Einkünfte bilden oder
2. nur der Gewerbebetrieb im Unternehmen bildet die Quelle steuerlicher Einkünfte.

Die Unterscheidung hebt deutlich den Betriebsgewinn aus dem Bilanzgewinn hervor. Der Bilanzgewinn (Unternehmungsgewinn) zeigt die Rentabilität des Unternehmens als solchem; der Betriebsgewinn umfaßt nur die inneren Vorgänge in der Unternehmung.³⁾

¹⁾ Vgl. Blumenstein E., Steuerrecht I., S. 178.

²⁾ Hoffmann, Die Besteuerung des Gewinnes der kaufmännischen Unternehmung im Ausland, Leipzig 1934, S. 347.

³⁾ Walb, Unternehmungsgewinn und Betriebsgewinn, ZfhsF 20, S. 553.

In unserer Arbeit gilt es vor allem festzustellen, wie der einzelne Steuergesetzgeber den Liquidationsgewinn charakterisiert. Zu diesem Zwecke werden wir das Verhältnis des Liquidationsgewinns zum Kapitalgewinn und zum Geschäftsbeginn im jeweiligen Steuergesetz untersuchen müssen, da die Steuergesetze und Vollziehungsverordnungen selten eigentliche Begriffsdefinitionen enthalten.

Im Hinblick auf den von uns aufgezeigten Charakter des Liquidationsgewinns als einer zusammengesetzten Größe werden wir uns auch fragen, ob der Liquidationsgewinn im jeweiligen Steuergesetz entsprechend dem zugrunde liegenden System erfaßt wird.

Auf Grund dieser Untersuchung werden auch die Fragen nach den Entstehungsfällen und dem Umfange des Liquidationsgewinnes im jeweiligen Steuergesetz beantwortet werden können.

Wir müssen hier zunächst noch auf den Unterschied hinweisen, der zwischen dem Begriff des Liquidationsgewinns, wie er unserer Arbeit zugrunde liegt, und demjenigen des Liquidationsüberschusses der

Couponabgabe

besteht. Der Begriff „Liquidation“ im stempelrechtlichen Sinne beschränkt sich auf die Gesellschaftsform der Aktiengesellschaft, Genossenschaft und G.m.b.H. Es ist dabei nebensächlich, ob es sich um eine Versilberung der Aktiven, um eine Fusion oder die Umwandlung in eine andere Gesellschaftsform handelt.

Als Liquidations-Überschuß gilt derjenige Teil des Reinvermögens einer juristischen Person, der den ausgewiesenen, dividendenberechtigten Grund- oder Stammkapital-Betrag überschreitet. Es kommt also auf die Höhe des einbezahlten Kapitals und nicht etwa auf den Verkehrswert oder auf den vom Aktionär für die Aktien bezahlten Preis an. ⁴⁾

Die Couponabgabe ist ja überhaupt keine Bereicherungssteuer, sondern eine Verkehrsabgabe, die an bestimmte äußere Vorgänge anknüpft. Sie hängt nur davon ab, ob die Gesellschaft eine vermögenswerte Leistung erbringt, die nicht eine Rückzahlung des Grundkapitals darstellt, nicht aber davon, wer Leistungsempfänger ist und ob der Leistungsempfänger einen Gewinn oder eine Bereicherung erzielt. ⁵⁾

⁴⁾ BGE 61 I 285.

⁵⁾ Entscheid der EStV v. 8. Nov. 1935, in ASA 4, S. 363.

Wir halten es deshalb für unrichtig, bei der Couponabgabe von einem Liquidationsgewinn zu sprechen, wie dies zuweilen in der Literatur geschieht.

Beispiel:

In einem bundesgerichtlichen Entscheid hatte eine Versicherungsgesellschaft eine ihr nahestehende Gesellschaft aufgenommen, wobei die Aktionäre der aufgenommenen Gesellschaft an Stelle ihrer bisherigen Aktien die gleiche Zahl Aktien der aufnehmenden Gesellschaft erhielten. Die Aktien der aufgelösten Gesellschaft haben pro Titel einen Nominalbetrag von Fr. 1.500 besessen, mit Fr. 500 einbezahlt; die dafür erhaltenen Aktien haben einen Nominalwert von Fr. 1.000 besessen, mit Fr. 400 einbezahlt. Der Kurswert der beiden Aktien stand weit über pari und war ungefähr gleich. Dem Aktionär der aufgelösten Gesellschaft wurde nun trotz des geringeren Nominal- und Einzahlungswertes der ihm zugeteilten Aktien und trotz des gleichen Kurswertes und Ertrags ein der Couponsteuer unterworfenen „Liquidationsgewinn“ von Fr. 1.640 pro Titel berechnet. ⁶⁾

§ 13. Der Begriff des Liquidationsgewinns in den Ertragssteuergesetzen.

Die Besteuerung der juristischen Personen ist in den schweizerischen Steuergesetzen weitgehend einheitlich geregelt. Die juristischen Personen unterliegen im allgemeinen einer Ertrags- und einer Kapitalsteuer.

Die Ertragssteuer stellt durchwegs auf den Reingewinn ab. Der buchmäßige Reingewinn wird dabei soweit korrigiert, als geschäftsmäßig nicht begründete Betriebskosten, Abschreibungen usw. hinzugerechnet werden.

Bedingt durch den Charakter des Reingewinns als Differenzbetrag wird bei der nähern Umschreibung des Ertrags der Liquidationsgewinn nur selten erwähnt. ¹⁾

Trotzdem erscheint der Begriff des Liquidationsgewinns fast durchweg zuerst in den die juristischen Personen betreffenden Bestimmungen, und zwar im Zusammenhang damit, daß der Liquidationsgewinn von der Pro-rata-temporis-Besteuerung ausgenommen und mit einer ganzen Jahressteuer belegt wird. ²⁾

⁶⁾ BGE 61 I 285.

¹⁾ Besonders erwähnt wird der Liquidationsgewinn z. B. in Art. 46 St. Galler StG; Art. 30 Schaffhauser StG; Loi vaudeise du 23 déc. 1930 Art. 11, lit. 5.

²⁾ Vgl. § 41 bis zürch. StG (Revision v. 2. Dez. 1928).

Diese Regelung drängte sich vor allem infolge der Tatsache auf, daß nach Beendigung der Liquidation in der Regel die juristische Person und damit auch die Steuerpflicht zu existieren aufhört.

Zuweilen enthalten die Gesetze auch eine knappe Begriffsumschreibung des Liquidationsgewinns. Es gilt danach als Liquidationsgewinn regelmäßig der Überschuß des Liquidationserlöses über den Saldo der letzten Bilanz, womit deutlich der Charakter des Liquidationsgewinns als Differenzbetrag zum Ausdruck gebracht wird. Wird der Liquidationsgewinn als reiner Differenzbetrag erfaßt, so verliert der von uns aufgezeigte Charakter des Liquidationsgewinnes als einer aus verschiedenartigen Elementen zusammengesetzten Größe seine praktische Bedeutung.

Diese einheitliche Regelung gestattet uns im folgenden die nähere Untersuchung einzelner Steuergesetze auf die die Einkommenbesteuerung betreffenden Bestimmungen zu beschränken. Es ist ja keineswegs so, daß aus der Tatsache, daß ein bestimmtes Gesetz den Liquidationsgewinn bei juristischen Personen als ertragssteuerpflichtig erklärt, geschlossen werden darf, daß der durch natürliche Personen erzielte Liquidationsgewinn einkommensteuerpflichtig sei.

§ 14. Der Begriff des Liquidationsgewinns in den Einkommensteuergesetzen.

A. Im System der allgemeinen Einkommensteuer.

Die Aufgabe, die Stellung der einzelnen Steuergesetzgeber zum Liquidationsgewinn festzustellen, wird erleichtert, soweit eine Steuerentscheidungspraxis vorliegt.

Bei neuen Steuergesetzen ist man dagegen oft auf Mutmaßungen angewiesen. Wir werden deshalb im folgenden darzulegen versuchen, auf was es vor allem ankommt.

In den letzten zehn Jahren wurden in verschiedenen Kantonen Steuergesetzrevisionen durchgeführt. Meistens bestanden sie in einer weitgehenden Anpassung an das Wehrsteuerrecht.

Es sind vor allem die Kantone: Aargau, Zug, Appenzell-A.-Rh., Schwyz, St. Gallen, Luzern, Obwalden und Bern, die ihr Steuersystem auf das Wehrsteuerrecht ausgerichtet haben.

Für uns stellt sich hier die Frage, ob und wie sich diese kantonalen Steuergesetze in Bezug auf den Liquidationsbegriff der Regelung des Wehrsteuerbeschlusses angeschlossen haben.

Um Wiederholungen möglichst zu vermeiden, werden wir uns bei der Behandlung dieser kantonalen Steuergesetze im wesentlichen auf deren Abweichungen vom Wehrsteuerrecht beschränken. Diese Abweichungen können durch die gesetzliche Formulierung wie auch durch die kantonale Entscheidungspraxis bedingt sein.

Im übrigen gruppieren wir die kantonalen Steuergesetze nach ihrer Stellung zur Quellentheorie.¹⁾ Die Besprechung der typischen Vertreter der einzelnen Gruppen wird es ermöglichen, auch die Stellung der übrigen Steuergesetzgeber zum Liquidationsgewinn zu beurteilen.

Wir werden uns auch mit der Frage beschäftigen, ob der Liquidationsgewinn dem jeweiligen zugrunde liegenden Steuersystem entsprechend erfaßt wird.

a) Wehrsteuer

Nach Art. 21 WStB fällt das gesamte Einkommen des Steuerpflichtigen aus Erwerbstätigkeit, Vermögensertrag oder andern Einnahmequellen in die Steuerberechnung, insbesondere:

.....

- d) Kapitalgewinne, die im Betriebe eines zur Führung kaufmännischer Bücher verpflichteten Unternehmens bei der Veräußerung oder Verwertung von Vermögensstücken erzielt werden, wie Liegenschaftsgewinne, Mehrerlöse aus Wertschriften, Liquidationsgewinne bei Aufgabe oder Veräußerung eines Unternehmens usw.

Diese exemplifizierende Aufzählung ist natürlich nicht als Begriffsumschreibung zu verstehen. Das Gesetz erläutert weder den Begriff des Kapitalgewinns noch denjenigen des Liquidationsgewinns.

Art 43 lautet:

Hört die Steuerpflicht im Laufe der Veranlagungsperiode (Art. 7) auf, so hat der Steuerpflichtige neben der nach der Dauer der Steuerpflicht (Art. 7 bis 9) berechneten Steuer vom Einkommen der Berechnungsperiode (Art. 41) eine volle Jahressteuer auf dem in der Veranlagungsperiode erzielten Kapitalgewinn (Art. 21, Abs. 1 lit. d) zu dem Steuersatze, der sich für dieses Einkommen allein ergibt, zu entrichten.

Der Steuerpflichtige, der im Laufe der Berechnungsperiode den Betrieb eines zur Führung kaufmännischer Bücher verpflichteten Unternehmens dauernd aufgibt oder aus einer Kollektiv- oder Kommandit-

¹⁾ Vgl. Diss. § 14 B.

gesellschaft ausscheidet, hat neben der nach Art. 42 für ein allfälliges anderes Einkommen geschuldeten Steuer eine volle Jahressteuer auf dem in der Berechnungsperiode aus der Veräußerung oder Liquidation seines Unternehmens oder seiner Beteiligung erzielten Gewinn (Art. 21, Abs. 1, lit. d) zu dem Steuersatze, der sich für dieses Einkommen allein ergibt, zu entrichten.

Daß in Art. 43, der die Entstehungsfälle des Liquidationsgewinnes behandelt, nicht der Begriff des Liquidationsgewinns, sondern derjenige des Kapitalgewinns verwendet wird, weist darauf hin, daß im Wehrsteuerrecht der Liquidationsgewinn eine Unterart des Kapitalgewinns darstellt.²⁾

Es mutet einem merkwürdig an, daß der WStB den Liquidationsgewinn als eine Form des Kapitalgewinns behandelt, während das Bundesgericht ausdrücklich festgestellt hat, daß Liquidationsgewinne bei Aufgabe eines Berufes Gewinne aus geschäftlicher Tätigkeit seien, während Spekulations- und Kapitalgewinne „etwas anderes seien“. ³⁾

Handelt es sich nun beim Kapitalgewinn des WStB um einen Zuwachsgewinn, oder um einen Sondergewinn irgendwelcher Art, der nicht durch normale Nutzung, sondern durch Veräußerung eines Geschäftsvermögenswertes entsteht?

Auf die erste Möglichkeit deutet folgende Äußerung Blumensteins hin: „Wenn man in den neuern Steuergesetzen den Zuwachsgewinn steuerlich zum Einkommen zählt, so bedingt doch die mangelnde Periodizität eine besondere Behandlung. Entweder wird der Zuwachsgewinn nur unter besonderen Voraussetzungen (Buchführungspflicht) besteuert (vgl. WStB 21, Abs. 1, lit. d) oder es wird namentlich für die Liegenschaftsgewinne eine gesonderte steuerliche Erfassung mit eigenem Veranlagungsverfahren (Gewinnsteuer, Liegenschaftsgewinnsteuer) vorgehen.“ ⁴⁾

Zuwachsgewinneinkommen ist der Wertzuwachs, den ein dem Steuerpflichtigen gehörende Vermögensstück durch äußere Ereignisse und Zustände, namentlich durch spezielle wirtschaftliche Verhältnisse und Konjunktur erfährt.“ ⁵⁾

Bei der Veräußerung von Geschäftsvermögenswerten werden aber nicht nur Wertzuwachsgewinne realisiert. Es müßte somit im konkreten

²⁾ Vgl. Perret u. Grosheintz, Kommentar zur eidg. Wehrsteuer Zürich 1941, Art. 21, Anm. 18.

³⁾ Blumenstein I., Allg. eidg. Wehrsteuer, S. 73.

⁴⁾ Blumenstein E., System, S. 92.

⁵⁾ Blumenstein, E., System, S. 91.

Fall geprüft werden, inwieweit ein Gewinn auf einem Geschäftsvermögensgegenstand aus einem Wertzuwachs und inwieweit aus überhöhten Abschreibungen entstanden ist.

Der Grund für die oben erwähnte Einschränkung liegt jedoch wohl vornehmlich in der praktischen Überlegung, daß Zuwachsgewinne sich in der Regel nur dort zuverlässig feststellen lassen, wo die zu ihrer Ermittlung erforderlichen Faktoren buchmäßig aufgezeichnet sind. Irgendwelche Schlüsse, was nach dem Wehrsteuerbeschluß begrifflich unter einem Kapitalgewinn zu verstehen ist, können deshalb aus der Beschränkung der Steuerpflicht auf die in einem buchführungspflichtigen Unternehmen erzielten Kapitalgewinne schwerlich gezogen werden.

Von den Wertzunahmen der Vermögensgegenstände eines Unternehmens können der Steuerrechtswissenschaft gemäß nur diejenigen als Kapitalgewinne angesprochen werden, welche das Anlagevermögen betreffen; der Wertzuwachs dagegen, den das Umlaufvermögen, d. h. das der Natur des Geschäftes nach zur Veräußerung oder Verarbeitung bestimmte Vermögenssubstrat erfährt, ist in erster Linie das Produkt der Geschäftstätigkeit und ist deshalb als Erwerbseinkommen zu qualifizieren. Der Wehrsteuerbeschluß hält sich indessen nicht streng an die wissenschaftliche Umschreibung, sondern behandelt bei der Aufgabe oder Veräußerung eines Unternehmens den gesamten, also auch den auf dem Umlaufvermögen erzielten Liquidationsgewinn als Kapitalgewinn.

Auch das auf dem Anlagevermögen realisierte akkumulierte Erwerbseinkommen, resultierend aus überhöhten Abschreibungen, wird als Kapitalgewinn erfaßt.

Der Begriff des Kapitalgewinns erfährt somit im Wehrsteuerbeschluß eine zweifache Ausweitung.

Rechnerisch entspricht der Kapitalgewinn des Wehrsteuerbeschlusses der Differenz zwischen dem Steuerwert, Buchwert und versteuerte Abschreibungen des betreffenden Aktivums, und dem hierfür erzielten Verkaufserlös. Im Falle einer Liquidation im besonderen ist maßgebend die Differenz zwischen dem Steuerwert der Gesamtktiven nach Abzug der Passiven einerseits und dem erzielten Kaufpreis für die Übernahme des Geschäfts oder dem Erlös aus den Aktiven anderseits.⁶⁾ Der Kapitalgewinnbegriff des Wehrsteuerbeschlusses umfaßt somit auch die Entschädigung für den vom Veräußerer geschaffenen immateriellen Geschäftswert, die ihrer Natur nach ein Erwerbseinkommen darstellt.

⁶⁾ Vgl. BGE 70 I 183; vgl. auch Perret u. Grosheintz, Kommentar zur eidg. Wehrsteuer, Art. 21.

Eine Erfassung des Liquidationsgewinnes als eines Differenzbetrages, der zudem als eine Unterart des Kapitalgewinns gilt, entspricht m. E. nicht der dem Wehrsteuerbeschluß zugrunde liegenden Quellentheorie.

Der WStB nennt drei Fälle der Entstehung von Liquidationsgewinnen: Aufgabe und Veräußerung eines Unternehmens (Art. 21/I lit. d) und Ausscheiden aus einer Kollektiv- oder Kommanditgesellschaft (Art. 43). Diese Aufzählung ist jedoch nicht als abschließend zu betrachten, was bereits aus dem „usw.“ am Ende der Aufzählung in Art. 21/I, d hervorgeht.

Das Bundesgericht hat in der Folge durch die bereits erwähnte Ausweitung des Begriffes „Liquidation“ die Entstehungsfälle stark vermehrt. ⁷⁾

Im Zusammenhang mit stempelsteuerrechtlichen Entscheiden hat die eidg. Steuerverwaltung öfters auch die Frage der

Umwandlung der Rechtsform eines Unternehmens

behandelt.

Sie erklärte in einem Entscheid:

Die Einsprecherin irrt, wenn sie annimmt, es handle sich bei diesem Vorgang (Umwandlung einer A.G. in eine Kommanditgesellschaft) nur um eine Änderung der äußern Rechtsform einer in ihrer „materiellen und rechtlichen Existenz“ fortbestehenden Gesellschaft. Es verhält sich vielmehr so, daß die W. & Cie. A.G. durch Auflösung untergegangen ist und eine Rechtsnachfolgerin in einer neuen Gesellschaft erhalten hat; das Gesellschaftsvermögen ist übertragen worden; das Unternehmen hat seinen Träger gewechselt. Die Gesellschaft hat mithin nicht bloß ihre Gestalt, sondern ihre rechtliche Identität geändert. ⁸⁾

Die Umwandlung der Rechtsform stellt somit steuerrechtlich eine Liquidation dar. ⁹⁾

Wir beschränken uns im folgenden auf die Frage, ob bei der Umwandlung der Rechtsform eines Unternehmens ein eigentlicher Liquidationsgewinn entstehen könne.

⁷⁾ Vgl. § 2.

⁸⁾ Eidg. Steuerverwaltung, 23. Juli 1937, in ASA 6, S. 308 f.

⁹⁾ Vgl. § 2.

Das Bundesgericht vertritt folgende Auffassung:

Löst sich eine A.G. zwecks Umwandlung in eine Kommanditgesellschaft auf, so gilt als Liquidationsergebnis der Gesamtwert des Unternehmens, wobei Anlagen und Einrichtungen nach ihrer besondern Verwendbarkeit für die Zwecke des Unternehmens zu bewerten sind.¹⁰⁾

Die ORK erklärte:

„Auch in diesem Falle (Umwandlung einer Genossenschaft in eine einfache Gesellschaft) müssen die stillen Reserven der Gesellschaft, wie bei jeder andern Liquidation, als Ertrag in Erscheinung treten. Die Besteuerung kann nicht auf die Gesellschafter, die die Gesellschaftsaktiven unter dem Verkehrswert übernommen haben, verschoben werden, richtet sich doch die Besteuerung bei der Gesellschaft, die eine Ertragssteuer schuldet, nach andern Vorschriften als bei den Gesellschaftern, die die Einkommensteuer zu bezahlen haben.“¹¹⁾

Man geht von der Überlegung aus: Was hätte der neue Träger für das Unternehmen zu bezahlen, wenn sein Vorgänger unabhängig wäre?

Da der Liquidationsgewinn einen Reinerlös darstellt, kann nur derjenige Wert, der dem Unternehmer nach Tilgung sämtlicher Geschäftsverbindlichkeiten verbleibt, als Liquidationsgewinn aus der Veräußerung einer Unternehmung betrachtet werden. Bei der Umwandlung werden die Aktiven und Passiven übernommen. Es steht somit keineswegs fest, daß die stillen Reserven als Reinerlös verbleiben würden.

b) Aargau

Das neue aargauische Steuergesetz vom 5. 2. 1945 lehnt sich eng an den Wehrsteuerbeschluß an. § 18 StG weicht in der Formulierung nur geringfügig von Art. 21 WStB ab. Auch für den aarg. Steuergesetzgeber stellt der Liquidationsgewinn eine Unterart des Kapitalgewinns dar.

Die Bedeutung des Kapitalgewinnbegriffs im aargauischen StG ist etwas unklar. In einem Bericht des Regierungsrates vom 27. 11. 1942 (S. 27) werden als Gründe gegen die Erfassung der Kapitalgewinne Nichtbuchführungspflichtiger angeführt: Bei den Geschäftsunternehmen liege eigentlich gar kein Kapitalgewinn vor, da der Mehrerlös im Geschäftsgewinn aufgehe; noch ausschlaggebender seien die Schwierig-

¹⁰⁾ Entscheid v. 21. Okt. 1937, in ASA 6, S. 454.

¹¹⁾ Entscheid v. 27. Febr. 1942, in ZBl 43, S. 427.

keiten und Komplikationen, die der Vollzug einer derartigen Bestimmung mit sich brächte, vor allem im Hinblick auf die zwangsläufige Folge, daß auch die Kapitalverluste bei der Einkommensermittlung berücksichtigt werden müßten; endlich müßte zunächst umschrieben werden, was überhaupt unter Kapitalgewinn zu verstehen sei und wie er zu ermitteln wäre.

Da der aarg. Steuergesetzgeber an keiner andern Stelle des Gesetzes den Begriff des Kapitalgewinns oder denjenigen des Liquidationsgewinns verwendet und dies auch nicht in der Vollziehungsordnung tut, ist es der Praxis vorbehalten, in diesen Problemkreis etwas mehr Klarheit zu bringen.

Die Praxis hat bei vielen Steuergesetzen auch die Grundsätze über die Abgrenzung zwischen Geschäfts- und Privatvermögen aufzustellen. Diese sollen im folgenden Exkurs behandelt werden.

Exkurs: Die Übernahme von Geschäftswerten ins Privatvermögen bei der Liquidation.

Es stellt sich für uns zunächst die Frage: Was ist im Liquidationsstadium für den Übergang eines Geschäftswertes in das Privatvermögen bestimmend?

Es muß begleitend sein, daß die Abwicklung der Liquidation noch Gewerbebetrieb ist und daß ein Vermögensgegenstand auch nach Auflösung des Geschäftes als Geschäftsvermögen anzusehen ist, so lange er nicht nach dem erkennbaren Willen des Eigentümers ins Privatvermögen übernommen worden ist. ¹⁾

Nach einem neuern Entscheid des Bundesgerichts ist aber nicht so sehr der Wille des Kaufmanns, sondern es sind objektive Kriterien für den Übergang maßgebend, d. h. es wird vor allem darauf geachtet, welchen Zwecken ein Vermögenswert dient. Eine Änderung der buchhalterischen Behandlung wird lediglich als Indiz betrachtet. ²⁾

Gilt dieser Entscheid auch dann, wenn das Geschäft aufgelöst ist? Genügt es in diesem Falle für die steuerrechtliche Anerkennung der Ausbuchung, daß der betreffende Vermögenswert nicht mehr dem Geschäftes dient, obgleich er anderseits auch nicht dem Privatvermögen dient?

¹⁾ ORK RB 1936, Nr. 4; vgl. ORK RB 1935, Nr. 18.

²⁾ BGE 70 I 261.

Es ist zu unterscheiden zwischen Aktiven, die ihrer Natur nach notwendig zum Geschäftsvermögen gehören und Aktiven, die sowohl Geschäftsvermögen als auch Privatvermögen sein können (sog. gewillkürtes Geschäftsvermögen).

Fabrikgebäude, Maschinen, Werkzeuge, Kundenguthaben gehören notwendig zum Geschäftsvermögen.³⁾ Da sie ihrer Natur nach dem Privatvermögen nicht dienen können, liegt es nahe, sie bis zur Veräußerung als Geschäftsvermögen zu betrachten.

Anders bei den Vermögenswerten, die ihrer Natur nach sowohl zum Geschäfts- wie zum Privatvermögen gehören können, z. B. Liegenschaften und Wertschriften (BGE 70 I 261). Nach Auflösung des Geschäftes kann der Unternehmer durch Ausbuchung eindeutig bestimmen, daß die erwähnten Gegenstände nicht mehr als Geschäfts-, sondern als Privatvermögen zu betrachten sind.⁴⁾

Es ist auch möglich, daß ein ehemaliger Geschäftsvermögenswert einer Kollektivgesellschaft gemeinsames Privatvermögen der Gesellschafter wird. So kann ein Geschäftshaus, in dem die Gesellschaft früher einen eigenen Geschäftsbetrieb führte und das später vermietet wurde, durch Ausbuchung eindeutig als gemeinsames Privatvermögen der Gesellschafter erklärt werden.⁵⁾

Die Praxis ist in diesen Fragen sehr uneinheitlich, was wohl mit der unterschiedlichen Behandlung des Kapitalgewinns zusammenhängt.

Uns interessiert in diesem Zusammenhang vor allem die Frage: Kann in der Übernahme eines Geschäftswertes ins Privatvermögen die Realisierung eines Liquidationsgewinnes gesehen werden?

Die Aargauer Rekurskommission erklärte:

Ein Liquidationsgewinn nach Art. 21, lit. d WStB kann auch dann entstehen, wenn die Geschäftsliegenschaften einer Kollektivgesellschaft bei Auflösung der Firma in das Privatvermögen der einzelnen Erben übergeht. Der Veräußerung an einen Dritten ist die Übernahme in das Privatvermögen durchaus gleichzustellen, da in diesem Zeitpunkt die stillen Reserven realisiert werden. Der Pflichtige kann von jenem Zeitpunkt hinweg die Veräußerung des Vermögensgegenstandes vornehmen, ohne daß ein Kapitalgewinn als Einkommen aufgerechnet wird, muß doch ein solcher Gewinn nicht mehr in den Büchern ausgewiesen werden.⁶⁾

³⁾ BGE 70 I 261.

⁴⁾ Kaufmann J., a. a. O., S. 113.

⁵⁾ Entscheid des RFH, in STW 1929, Nr. 10.

⁶⁾ Entscheid v. 25. 2. 1948, publ. in ASA 17, S. 20.

Um in der Übernahme ins Privatvermögen eine Liquidation erblicken zu können, muß die Ausbuchung einer Veräußerung an Dritte gleichgestellt werden. Dies hat die aargauische Rekurskommission deutlich erkannt. Die Unterlassung der Höherwertung des zu übernehmenden Aktivums im Betrage der darauf angesammelten stillen Reserven anlässlich der Übernahme wird somit gleich behandelt wie eine verdeckte Gewinnausschüttung.

Das Bundesgericht erklärte in einem neuern Wehrsteuerentscheid:

Im Zeitpunkt der Übernahme ist auf eine Besteuerung grundsätzlich zu verzichten (von Höherwertungen natürlich abgesehen). Die Besteuerung fällt jedoch nicht endgültig dahin; sie wird lediglich bis zum Zeitpunkt der tatsächlichen Realisation dieser Vermögensobjekte hinausgeschoben. Die stillen Reserven sind dadurch gleichsam mit einer latenten Einkommensteuer belastet. Verkauft der ehemalige Unternehmer diese Vermögenswerte, so kann er gegen eine Besteuerung nicht einwenden, er sei nicht mehr buchführungspflichtig und die Gewinne seien nicht in einem solchen Betriebe erzielt worden. ⁷⁾

Dies bedeutet aber nichts anderes, als daß in Wirklichkeit die übernommenen Vermögensgegenstände bei einer allfälligen späteren Veräußerung als Geschäftsvermögen betrachtet werden, womit zumindest die Klarheit der Rechtslage beeinträchtigt wird.

Handelt es sich bloß um ein Aufschieben der Erfassung der gebildeten stillen Reserven, so würde das bedingen, daß in jedem einzelnen Fall untersucht wird, ob und in welchem Verhältnis der erzielte Gewinn seinen Entstehungsgrund in der Zeitperiode vor oder nach der Übernahme hat.

Wird diese Untersuchung nicht vorgenommen und die Übernahme somit steuerrechtlich nicht anerkannt, so ist diese Praxis dann anfechtbar, wenn die betreffenden Vermögenswerte in der Zwischenzeit dem Privatvermögen wirklich gedient haben.

Es sind allerdings krasse Fälle denkbar, in denen die Ausbuchung auch von sog. gewillkürtem Geschäftsvermögen von der Steuerbehörde ignoriert werden darf, weil das Vorgehen des Kaufmanns als mißbräuchlich (in fraudem legis) erscheint.

Im Kanton Zürich kam es öfters vor, daß Liegenschaften, Wertpapiere usw., die in der Geschäftsbuchhaltung figurierten, zum Buchwert ausgebucht und bald nachher als „Privatvermögen“ mit Gewinn

⁷⁾ BGE 70 I 185.

veräußert wurden. Die zürch. Praxis hat angenommen, daß im Moment der Ausbuchung ein Buchgewinn realisiert wird. ⁸⁾

Aus der Übernahme ins Privatvermögen kann ein Liquidationsgewinn aber nur dann entstehen, wenn es sich um die Übernahme der letzten Geschäftsvermögensteile handelt, d. h. wenn mit der Übernahme das Unternehmen auch steuerrechtlich zu existieren aufhört.

c) St. Gallen

Obgleich das neue St. Galler Steuergesetz ¹⁾ nach dem Wehrsteuerrecht ausgerichtet worden ist, weist es doch ein gewisses Maß von Eigenart auf. Das Gesetz vermeidet bewußt den Begriff der Einnahmequellen, übernimmt aber auch nicht die sog. Reinvermögenszugangstheorie in der allgemeinen Form. ²⁾

Art. 19, Abs. 3 StG bestimmt:

„Bei Unternehmen, die kaufmännische Bücher führen, gehören zu den Betriebseinkünften auch die Kapitalgewinne aus verbuchten Wertvermehrungen und aus Veräußerungen von Sachen und Rechten, sowie die Liquidationsgewinne bei Aufgabe oder Veräußerung eines Betriebes.“

Ein Vergleich mit Art. 21/I, d. WStB ergibt, daß der St. Galler Steuergesetzgeber den Liquidationsgewinn nicht als eine Unterkategorie, sondern eher als eine Nebenkategorie des Kapitalgewinns betrachtet.

Der Begriff des Liquidationsgewinnes wird in Art. 17 VVO wie folgt umschrieben:

Als Liquidationsgewinn gilt der den Buchwert übersteigende Betrag des Ergebnisses der Liquidation oder des Erlöses der Veräußerung eines Betriebes, soweit davon nicht bereits die Einkommen-, Gewinn- oder Ertragssteuer entrichtet wurde.

Dies ist allerdings mehr eine Berechnungsangabe als eine Definition. Die Ausweitung des betriebswirtschaftlichen Liquidationsbegriffes kommt jedoch sehr deutlich zum Ausdruck.

Die Verwendung des Begriffes „Betrieb“ an Stelle von „Unternehmung“ ist m. E. ohne Bedeutung. Wohl nicht zuletzt ist diese Begriffsverwendung aus der Unterscheidung zwischen Privat- und Betriebsvermögen zu erklären.

⁸⁾ Vgl. ZBl 43, S. 21.

¹⁾ St. Gallisches Gesetz über die Staats- und Gemeindesteuern v. 17. 4. 44.

²⁾ Rigoletti und Scherrer, St. Gallisches Gesetz über die Staats- und Gemeindesteuern, St. Gallen 1945, S. 22 f.

Da sich das St. Galler Steuergesetz von der Quellentheorie (Periodizitätstheorie) distanziert, widerspricht die Erfassung des Liquidationsgewinns als eines Differenzbetrages nicht dem System.

d) Luzern

Auch das neue Luzerner Steuergesetz schließt sich dem Wehrsteuerbeschuß an.¹⁾

Gemäß § 19, Abs. 1 StG sind als Einkommen zu versteuern:⁴

.....

5. Kapitalgewinne aus beweglichem Vermögen, die in einem zur Führung kaufmännischer Bücher verpflichteten Unternehmen bei der Veräußerung oder Verwertung von zum Betrieb gehörenden Vermögengegenständen erzielt werden;
6. die Vermehrungen des Wertes von Sachen und Rechten, die im Betriebe eines zur Führung kaufmännischer Bücher verpflichteten Unternehmens eingetreten und verbucht worden sind;
7. die Liquidationsgewinne aus beweglichem Vermögen, die im Zusammenhang mit der Aufgabe oder Veräußerung eines zur Führung kaufmännischer Bücher verpflichteten Unternehmens erzielt oder die bei Ausscheiden eines Kollektiv- oder Kommanditgesellschafters ausgerichtet werden. Der aus dem Geschäftswert (Wert der Kundschaft, der Firma usw.) erzielte Gewinn, soweit darauf keine Abschreibungen oder Rückstellungen bewilligt worden sind, wird bei angemessener Bewertung der übrigen Aktiven nicht als Liquidationsgewinn betrachtet.

Entsprechend der Quellentheorie unterscheidet das luzernische Steuergesetz zwischen quellenbedingten und den andern Einkommen. Zu diesen andern, einmaligen oder doch gelegentlichen Einnahmen zählen die Kapitalgewinne, die Wertzuwachsgewinne und die Liquidationsgewinne.

Das luzernische Steuergesetz unterscheidet zwischen Zuwachsgewinnen aus Höherwertung und Kapitalgewinnen, während das St. Galler Steuergesetz beide Arten unter dem Begriff des Kapitalgewinns zusammenfaßt. Zuwachsgewinne aus Höherwertung von Immobilien unterliegen im Kt. Luzern der Einkommensteuer, Kapitalgewinne auf Immo-

¹⁾ Gesetz über die direkten Staats- und Gemeindesteuern vom 27. 5. 1946.

bilien unterliegen dagegen nach dem Gesetz vom 27. Juli 1919 der Wertzuwachssteuer.²⁾

Aus der Beschränkung des der Einkommensteuer unterworfenen Liquidationsgewinnes auf das bewegliche Vermögen der buchführungspflichtigen Unternehmen ergibt sich eine enge Beziehung des Liquidationsgewinns zum Kapitalgewinn; letzterer unterscheidet sich nur dadurch, daß er nicht im Zusammenhang mit der Aufgabe oder Veräußerung eines Unternehmers oder bei Ausscheiden eines Kollektiv- oder Kommanditgesellschafters ausgerichtet bzw. erzielt wird.³⁾

Der Umfang des Liquidationsgewinns erfährt noch eine weitere eigenartige Einschränkung dadurch, daß der aus dem Geschäftswert erzielte Gewinn als steuerbarer Liquidationsgewinn betrachtet wird, wenn darauf Abschreibungen oder Rückstellungen bewilligt worden sind oder wenn die übrigen Aktiven nicht angemessen bewertet sind.

Wie wir in § 9 dieser Arbeit dargelegt haben, verbieten die Bilanzierungsgrundsätze das Erscheinen des selbstgeschaffenen Geschäftswertes. Abschreibungen können deshalb nur auf dem entgeltlich erworbenen Geschäftswert vorgenommen werden.

Der Erlös aus dem Geschäftswert ist somit immer dann nicht zum Liquidationsgewinn zu zählen, wenn der Unternehmer das Geschäft selbst gegründet hat oder bei der Übernahme kein Entgelt für den Geschäftswert in der Bilanz ausgewiesen hat.

Enthielt die Übernahmebilanz einen Posten „Geschäftswert“ und ist dieser abgeschrieben worden, so stellt sich die Frage, ob der gesamte Erlös aus dem Geschäftswert oder nur der Betrag der Abschreibungen als Liquidationsgewinn betrachtet wird.

Der luzernische Steuergesetzgeber vertritt scheinbar die Auffassung, daß der Geschäftswert eine wertbeständige Größe darstelle und somit jede Abschreibung eine stille Reserve schaffe. Wir sind dagegen der Meinung, daß der entgeltlich erworbene Geschäftswert nach der Übernahme allmählich untergeht ohne Rücksicht darauf, ob an dessen Stelle ein vom Unternehmer selbstgeschaffener Geschäftswert tritt.

Bedenklich ist die Vorschrift, wonach Voraussetzung für eine Nichtberücksichtigung des Geschäftswertes eine „angemessene Bewertung der übrigen Aktiven“ ist; falls die übrigen Aktiven nicht angemessen be-

²⁾ Moser und Steiner, Kommentar zum neuen luzernischen Steuergesetz vom 27. Mai 1946, Luzern 1947, § 19, Anm. 17a.

³⁾ Moser und Steiner, a. a. O. § 19 Anm. 20.

wertet sind, dann hat die Steuerbehörde eben die Bewertung zu ändern und darf nicht den Steuerpflichtigen bestrafen, indem er den Erlös aus dem Geschäftswert berücksichtigt.

Ohne Rücksicht auf die Quellen, die ihn entstehen ließen, wird der Liquidationsgewinn als eine (positive) Differenz zwischen dem erzielten Liquidationswert und dem Buchwert erfaßt.⁴⁾ Es wird damit eindeutig von der dem Steuergesetz zugrunde liegenden Quellentheorie (Periodizitätstheorie) abgewichen.

e) Schwyz

Auch das neue Schwyzer Steuergesetz¹⁾ lehnt sich an das Wehrsteuerrecht an. Erst die exemplifizierende Aufzählung enthält wesentliche Abweichungen. Sie lautet wie folgt:

1. jedes Einkommen aus einer Tätigkeit...
2. jedes Einkommen aus unbeweglichem Vermögen
3. jedes Einkommen aus beweglichem Vermögen
4. Gewinne aus Lotterien und Wetten;
5. Vermehrungen des Wertes von Sachen und Rechten, die im Betriebe eines zur Führung kaufmännischer Bücher verpflichteten Unternehmens eingetreten und verbucht worden sind.

Wie der Wehrsteuerbeschluß folgt auch das Schwyzer Steuergesetz der Quellentheorie, soweit nicht ausdrücklich etwas anderes bestimmt ist. § 18 Ziff. 5 beschränkt die Steuerbarkeit der Wertzuwachsgevinne aus Höherwertung auf die buchführungspflichtigen Unternehmen. Die Formulierung entspricht genau § 19 Ziff. 6 des luzernischen Steuergesetzes.

Daß das Gesetz bezüglich der Kapitalgewinne keine Bestimmungen enthält, kann wohl nur in der Absicht geschehen sein, diese nicht zu erfassen. Von der Beschränkung der steuerpflichtigen Kapitalgewinne auf buchführungspflichtige Betriebe zum Verzicht auf jegliche Erfassung ist nur noch ein Schritt.

Aus der Anlehnung des schwyzerischen Steuergesetzes an den Wehrsteuerbeschluß, der den Liquidationsgewinn als eine Unterart des Kapitalgewinns betrachtet, ist zu vermuten, daß das Schwyzer Steuergesetz mit dem Verzicht auf die Erfassung der Kapitalgewinne auch von einer Besteuerung des Liquidationsgewinns absieht.

⁴⁾ Moser und Steiner, a. a. O. § 19, Anm. 25.

¹⁾ Schwyzerisches Steuergesetz vom 23. August 1946.

Das zugrunde liegende System schließt allerdings die Möglichkeit nicht aus, denjenigen Teil des Liquidationsgewinns, der Erwerbseinkommen darstellt, zu erfassen.

f) Bern

Das Berner Steuergesetz ¹⁾ unterteilt das Gesamteinkommen der Steuerpflichtigen in drei Gruppen: Erwerbseinkommen — Ersatzeinkommen — Einkommen aus Vermögen. Es folgt somit der Quellen-theorie.

Das Einkommen aus Vermögen wird gegliedert in:

1. Im allgemeinen (Vermögensertrag im besonderen).
2. Besondere Fälle.

Unter den besonderen Fällen von Einkommen aus Vermögen wird in kasuistischer Weise auch der Liquidationsgewinn aufgezählt. Vor der Revision von 1944 wurde der Liquidationsgewinn dem Einkommen aus Erwerbstätigkeit zugerechnet. ²⁾

Der Liquidationsgewinn unterliegt aber auch im neuen Steuergesetz nicht wie die Kapital-, Spekulations- und Grundstücksgewinne der Vermögensgewinnsteuer, sondern wird zum Gesamteinkommen gerechnet.

Art. 77, Abs. 2 StG bestimmt ausdrücklich, daß Gewinne, die der Steuerpflichtige im Rahmen der ordentlichen Berufstätigkeit oder auf dem Geschäftsvermögen erzielt, der Einkommens-, Gewinn- oder Ertragssteuer unterliegen.

Im Gegensatz zur Wehrsteuer wird der Liquidationsgewinn im Berner Steuergesetz nicht als Kapitalgewinn charakterisiert. Der Begriff des Liquidationsgewinns wird aber auch im Berner Steuergesetz nicht umschrieben.

Gemäß den Weisungen ³⁾ ist der Liquidationsgewinn der Überschuß, der sich bei der Auflösung oder Veräußerung einer Unternehmung durch Gegenüberstellung von Veräußerungs- bzw. Auflösungs-wert zum Buchwert ergibt, wobei bereits versteuerte stille Reserven abzuziehen sind.

¹⁾ Gesetz über die direkten Staats- und Gemeindesteuern des Kantons Bern vom 29. Oktober 1944.

²⁾ Vgl. Dekret betr. die Veranlagung zur Einkommensteuer 1937, Art. 13 in der Fassung vom 14. November 1935.

³⁾ Weisungen der kant. Steuerverwaltung, in Steuerpraxis 2, S. 21.

Den gesamten Liquidationsüberschuß als Einkommen aus Vermögen zu betrachten, entspricht nicht der von uns aufgezeigten Natur des Liquidationsgewinns.

Dem Liquidationsgewinn werden bei Verlegung eines Geschäftes außer Kanton die stillen Reserven gleichgestellt. ⁴⁾

Diese Vorschrift will wohl nicht als eine theoretische Begriffsdefinition verstanden sein. Der Gesetzgeber will damit lediglich bestimmen, daß die bei der Geschäftssitzverlegung vorhandenen stillen Reserven dem Steuerpflichtigen als Einkommen zugerechnet werden.

Die stille Reserve stellt stets einen individuell bestimmten oder bestimmbaren Aktivwert dar. Wird beim Steuerpflichtigen eine stille Reserve festgestellt, so folgt daraus, daß sein Vermögen größer ist, als es die Bilanz ausweist. Das bedeutet aber noch nicht, daß die stille Reserve Reinvermögen darstellt, das dem Steuerpflichtigen bei der Liquidation des Unternehmens als Liquidationsgewinn verbleiben würde. Es ist sehr wohl möglich, daß sich auf andern Posten Ausfälle ergeben oder Aufwendungen erforderlich würden, die einen Liquidationsgewinn nicht entstehen ließen.

Auch eine sachliche Gleichstellung der stillen Reserven mit einem Liquidationsgewinn ist somit nicht möglich.

Die Voraussetzungen für eine „besondere Veranlagung“ gemäß Art. 123 StG und eine Besteuerung der stillen Reserven im Sinne des Art. 29 StG sind jedoch erst in dem Zeitpunkt erfüllt, in dem der Steuerpflichtige seinen Geschäftssitz verlegt und in einem andern Kanton Wohnsitz genommen hat.

Es ist nun ein allgemeiner Grundsatz der bundesgerichtlichen Doppelbesteuerungsjudikatur, daß kein Kanton einen in einem andern Kanton niedergelassenen Steuerpflichtigen steuerrechtlich ungünstiger behandeln darf, als die eigenen Kantonseinwohner. ⁵⁾

Bei einer späteren Liquidation im neuen Sitz-Kanton wird auch der Wert der bisher noch nicht realisierten stillen Reserven in den steuerbaren Liquidationsgewinn einbezogen werden. Das gleiche Objekt würde so von zwei Kantonen mit der gleichen Steuerart belastet. Dies stellt den typischen Fall einer in Art. 46, Abs. 2 BV verbotenen Doppelbesteuerung dar ⁶⁾, wobei es zweifellos der Kanton Bern ist, der unberechtigtweise eine Besteuerung beansprucht.

⁴⁾ Art. 29, Abs. 2; vgl. Neuenburg, Art. 28, lit. n LI.

⁵⁾ Vgl. BGE 66/I 107; BGE 59 I 8.

⁶⁾ Vgl. Blumenstein E., System, S. 51.

Die Erfassung der stillen Reserven infolge Wegzug kann wohl auch gestützt auf Art. 4 BV, der die Rechtsgleichheit garantiert, angefochten werden. Diese Besteuerung stiller Reserven vor ihrer Realisierung stellt aber nicht nur eine Rechtsungleichheit dar, sondern verstößt auch gegen den Begriff des Einkommens. ⁷⁾

Nicht zuletzt widerspricht ein solches Vorgehen auch der in Art. 62 BV festgelegten Abschaffung aller Abzugsrechte im Innern der Schweiz. ⁸⁾

g) Thurgau

§ 3 VVO bestimmt ausdrücklich:

Den Kapitalgewinnen gleichgestellt sind Gewinne aus der Liquidation eines Betriebes. ¹⁾

Laut § 2 VVO gilt als Kapitalgewinn im Sinne von § 14 StG der bei der Veräußerung eines Vermögensbestandteiles realisierte Mehrwert, der nicht Bestandteil eines buchmäßig ausgewiesenen Geschäftsvermögens war.

§ 14 des thurgauischen Steuergesetzes zählt den Kapitalgewinn zum Vermögensertrag. ²⁾

Die zürch. ORK führte in Anlehnung an bundesgerichtliche Entscheide ³⁾ aus, der Kapitalgewinn könne sehr wohl als Vermögensertrag im weiteren Sinne angesehen werden, da er häufig Ersatz für zurückbehaltene Vermögenserträge im engeren Sinne darstelle. ⁴⁾

Weder der Begriff des Kapitalgewinns noch derjenige des Vermögensertrages werden der Natur des Liquidationsgewinns gerecht, da bei der Liquidation in der Regel auch akkumuliertes Erwerbseinkommen realisiert wird.

h) Schaffhausen

Auch das Schaffhauser Steuergesetz ¹⁾ erfaßt den Kapitalgewinn als Vermögensertrag. Diese Einordnung des Kapitalgewinns erfolgte

⁷⁾ Vgl. BGE 52 I 214.

⁸⁾ Blumenstein E., Die Steuerveranlagung bei Verlegung des Geschäftssitzes, ASA 14, S. 229 ff.

¹⁾ Vollziehungsverordnung zum Gesetz über das Steuerwesen vom 23. Oktober 1935.

²⁾ Gesetz über das Steuerwesen von 23. Mai 1933.

³⁾ BGE 45 I 286; 49 I 45.

⁴⁾ RB 1943, No. 59

¹⁾ Gesetz über die direkten Steuern v. 26. 4. 1919 mit Abänderungen.

wohl auch hier mehr aus praktischen Überlegungen als aus der Sorge um das Steuersystem. Schließlich bildet der Kapitalgewinn ja ohnedies einen Fremdkörper in den Steuergesetzen, die auf der Quellentheorie aufgebaut sind.

Art. 16 StG stellt ein Musterbeispiel dafür dar, wie im Laufe der Zeit der Einkommensbegriff allmählich ausgeweitet wurde. Der Begriff des steuerbaren Kapitalgewinns beschränkte sich anfänglich auf Gewinne aus „Umsatz von Wertpapieren und Grundstücken“.

Der Zusatz „... und Kapitalgewinne anderer Art“ wurde erst durch die Novelle vom 17. Dez. 1934 in das Steuergesetz aufgenommen. Diese Ergänzung steht wohl im Zusammenhang mit dem Entscheid des Obergerichts vom 31. Januar 1930 i. S. A., worin erklärt wurde:

„Zum Erwerbseinkommen gehören nur Einkünfte aus dem Betriebe eines Geschäftes. Die Liquidation eines Geschäftes durch Verkauf desselben ist aber selbstverständlich kein Akt des Betriebes, sondern das Gegenteil.

Aus der Tatsache, daß der Liquidationsgewinn bei juristischen Personen ausdrücklich als ertragssteuerpflichtig bezeichnet wird, während bei den natürlichen Personen davon nicht die Rede ist, muß zwingend geschlossen werden, daß der durch natürliche Personen erzielte Liquidationsgewinn nicht zum steuerpflichtigen Einkommen gehört.“²⁾

Da als Kapitalgewinne nur Mehrerlöse aus Umsatz von Wertpapieren und Grundstücken steuerbar waren, konnte nur jener Teil des Liquidationsgewinnes als Kapitalgewinn erfaßt werden, der sich aus der Veräußerung des Geschäftsgrundstückes ergab.

Mit dem Zusatz „... und Kapitalgewinne anderer Art“ soll somit der gesamte Liquidationsgewinn als Kapitalgewinn erfaßt werden.

Auch in diesem Steuergesetz erfährt somit der Liquidationsgewinn nicht die seiner Natur entsprechende Behandlung.

i) Zürich

Obgleich das Zürcher Steuergesetz¹⁾ bei der exemplifizierenden Aufzählung des steuerpflichtigen Einkommens den Liquidationsgewinn

²⁾ Vgl. Amtsbericht des Obergerichts an den Großen Rat des Kt. Schaffhausen über das Jahr 1930, S. 74 ff.

¹⁾ Gesetz betreffend die direkten Steuern v. 25. Nov. 1917 mit den Abänderungen bis zum 26. Sept. 1943, Neudruck Februar 1946.

nicht erwähnt, trat die Oberrekurskommission einer Vermengung dieses Einkommens mit dem Zuwachsgewinneinkommen stets entgegen. Die ORK erklärte:

Der Liquidationsgewinn ist der Unterschiedsbetrag zwischen dem Veräußerungserlös einerseits und dem Wert, der bei der letzten Gewinnermittlung gedient hat, andererseits. Wird das geschäftliche Einkommen auf Grund der Geschäftsbücher festgestellt, so entspricht der letztgenannte Wert dem Buchwert, unter Berücksichtigung allfälliger Korrekturen, die bei der Besteuerung von Seiten des Fiskus vorgenommen worden sind. Sind Geschäftsbücher nicht geführt worden, so sind an Stelle des Buchwertes maßgebend die Anschaffungskosten oder die Herstellungskosten zuzüglich allfälliger, der Aktivierung zugänglicher Aufwendungen, jedoch unter Abrechnung der im Laufe der Jahre durchgesetzten Abschreibungen und unter Hinzurechnung allfällig als Einkommen versteuerter Aufwertung. ²⁾

Der Liquidationsgewinn wird somit im Zürcher Steuerrecht scharf vom Kapitalgewinn getrennt. Die Ausführungen der ORK lassen deutlich verstehen, daß der Liquidationsgewinn als Geschäftsgewinn betrachtet wird und das letzte Glied in der Kette der Geschäftsperiodengewinne darstellt.

Da der Geschäftsgewinn ein quellenmäßig indifferenter Begriff ist, kann damit ohne Willkür der gesamte Liquidationsgewinn erfaßt werden.

Taxationsbeispiel: ³⁾

Aufgabe des Geschäftes.

Die Liquidation der Einzelfirma H. war am 30. September 1930 durchgeführt. Im letzten Jahre wurde ausschließlich die Liquidation betrieben.

Verlust laut Gewinn- und Verlustrechnung per
30. Sept. 1930 (Liquidationsverlust)/.. Fr. 32.234.—

+ vor dem Abschluß auf Kapitalkonto über-
tragener Saldo des Rückstellungskontos (Ein-
lagen seinerzeit nicht besteuert) Fr. 143.438.—

Liquidationsgewinn Fr. 111.204.—

²⁾ RB 1943, No. 13.

³⁾ Beispiele rechtskräftiger Einschätzungen, abgedruckt bei Felix M., a. a. O., S. 474 f.

Verkauf des Geschäftes, Ausscheidung des laufenden Gewinnes.

T. hat sein Geschäft per Ende Juli 1931 verkauft. Bis zu jenem Zeitpunkt hat er das Geschäft selbst betrieben, so daß im Gewinn der Monate Januar bis Juli 1931 der normale Betriebs- und Liquidationsgewinn enthalten ist. Die Aussonderung dieser Gewinne wurde auf Grund der geführten einfachen Buchhaltung wie folgt vorgenommen:

Geschäftsvermögen per 31. Dezember 1930	Fr. 175.000.—
Geschäftsvermögen per 31. Juli 1931	<u>Fr. 200.000.—</u>
(Vermögen laut Liquidationsbilanz)	
Vermehrung in 7 Monaten	Fr. 25.000.—
Privatbezüge 1931, 7 Monate	<u>Fr. 5.000.—</u>
Betriebsgewinn 7 Monate plus Liquid.-Gewinn	Fr. 30.000.—
Betriebsgewinn des Vorjahres Fr. 27.400.— umgerechnet auf 7 Monate	<u>Fr. 15.983.—</u>
Liquidationsgewinn	<u><u>Fr. 14.017.—</u></u>

Austritt aus einer Kollektivgesellschaft.

A. schied per 10. Januar 1925 aus der Gesellschaft A.B. & Co. aus, gegen Auszahlung von Fr. 90.000.— inkl. Saldo des Kapitalkontos.

Kapitalkonto per 10. Januar 1925	Fr. 49.175.—
1925 Gutschrift wegen Auflösung einer bei Dationierung nicht besteuerten Spezialreserve	<u>Fr. 1.300.—</u>
	Fr. 47.875.—

Kapitalkonto per Ende 1924

Erlös aus Liquidation der Beteiligung	<u>Fr. 90.000.—</u>
Liquidationsgewinn	<u><u>Fr. 42.125.—</u></u>

Verkauf einer zahnärztlichen Praxis.

Verkaufspreis laut Vertrag	Fr. 50.000.—
Mangels Buchhaltung geschätzter Wert von Praxismobiliar, Installationen und Vorräten	<u>Fr. 33.000.—</u>
Liquidationsgewinn	<u><u>Fr. 17.000.—</u></u>

k) Basel

Das Basler Einkommensteuergesetz¹⁾ fußt auf dem Grundsatz der sog. Subjektsteuer. Die einzelne Person wird steuerrechtlich nach ihrer ganzen Leistungsfähigkeit behandelt. Die Steuer erfaßt nicht die Einkommensquellen und Vermögensbestandteile im einzelnen, sondern das ganze für die Steuer in Betracht kommende Steuerobjekt. Bei den Objektsteuern dagegen werden die einzelnen Einkommensquellen besonders belastet.

§ 17 (in der Fassung des Gesetzes vom 25. Oktober 1934) lautet: Steuerbar ist der Gesamtbetrag jeder Art von Einkommen, Erwerb und Gewinn, namentlich: 2) ...

In der folgenden exemplifizierenden Aufzählung wird der Liquidationsgewinn nicht erwähnt. Er erscheint erst in § 2 des Gesetzes betr. die Besteuerung der anonymen Erwerbsgesellschaften, worin u. a. erklärt wird, daß der Liquidationsgewinn ohne Rücksicht auf die Dauer der Steuerpflicht voll in die Ertragssteuer fällt.

Eine entscheidende Bedeutung mißt das Basler Steuergesetz der Tatsache bei, ob ein Vermögenswert in der Buchhaltung erscheint.

Veräußert ein Unternehmer sein in der Buchhaltung und Bilanz aufgeführtes Geschäftsvermögen, dann erzielt er einen Liquidationsgewinn bzw. Geschäftsgewinn. Behält er aber das dazu gehörende Geschäftsgrundstück zurück, um es erst bei günstigen Marktverhältnissen zu veräußern, so erzielt er darauf einen Kapitalgewinn. Die Überlegungen, daß der Unternehmer auf dem ursprünglichen Geschäftsgrundstück bis jetzt noch keinen Gewinn realisiert hat, sondern nur eine spätere Realisierung vorbereitet hat, ist steuerrechtlich unerheblich. Das Grundstück, das wohl als Geschäftsvermögensobjekt gegolten hat und ein Teil der sachlichen Unterlage, mit der das Unternehmen seinen Zweck verfolgt hat, gewesen ist, wird von dem Momente an nicht mehr zum Geschäftsvermögen gerechnet, wo das Geschäft aufgelöst wird und das Grundstück in keiner Geschäftsbuchhaltung mehr vermerkt ist. Die während der Abwicklung der Liquidation erzielten Einkünfte, die nicht buch- bzw. bilanzmäßig festgehalten sind, verlieren ihren Charakter als laufende gewerbliche Einnahmen.³⁾

1) Gesetz betr. die direkten Steuern vom 6. April 1911 mit den Abänderungen vom 25. Okt. 1934.

2) Gleiche Formulierung im Steuergesetz von Basel-Land. Auch das solothurnische Gesetz betr. die direkte Staats- und Gemeindesteuer v. 24. Sept. 1939 (§ 15 StG) wurde in Anlehnung an das sog. Basler-System erlassen, d. h. es verkörpert ein Gesamteinkommensteuersystem.

3) Siebenmann, a. a. O. S. 45 f.

Je nach der buchmäßigen Behandlung der Geschäftsvermögenswerte wird somit die Liquidation als Geschäftstätigkeit oder als Veräußerung von Privatvermögen betrachtet.

Der Kapitalgewinn-Begriff beschränkt sich im Basler Steuergesetz auf das Privatvermögen.

1) Neuenburg

Das Neuenburger Steuergesetz vom 19. April 1949 verkörpert ebenfalls ein Gesamteinkommenssteuersystem.

Art. 28 LI ¹⁾ lautet:

L'impôt sur le revenu porte, sous réserve des articles..., sur la totalité des ressources et revenus du contribuable, qu'ils lui proviennent de sa fortune, de son activité ou de toute autre manière.

Sont notamment considérés comme revenu:

a) le produit du travail, de l'exercice d'un métier ou d'une profession, d'un commerce, d'une industrie ou d'une entreprise...

.....

l) les bénéfices de liquidation en cas des remise et d'aliénation d'une entreprise ou d'une succursale,

m) le produit de la remise d'une clientèle,

n) les réserves tacites assimilées au bénéfice de liquidation lorsqu'une entreprise ou une succursale quitte le canton,

o) les gains accessoires.

Das Eigenartigste an dieser exemplifizierenden Aufzählung ist wohl die Tatsache, daß das Gesetz den Erlös aus dem Geschäftswert (lit. m) getrennt vom übrigen Liquidationsgewinn erwähnt, wobei lit. l) ausdrücklich von einem „bénéfice“, einem Gewinn spricht, während beim Geschäftswert das Gesetz den Ausdruck „produit“, Erlös, Ertrag verwendet.

Da der Neuenburger Gesetzgeber den Geschäftsgewinn als „produit d'un commerce“ (lit. a) bezeichnet, will er wohl mit der erwähnten Unterscheidung andeuten, daß er den Erlös aus dem Geschäftswert nicht als einen Wertzuwachsgewinn auf einem Vermögensgegenstand betrachtet, sondern ihn in enger Beziehung zur Geschäftstätigkeit sieht.

¹⁾ Loi sur les contributions directes, du 19 avril 1949.

Auch in Art. 55 verwendet das Gesetz nicht den Ausdruck „bénéfices“, sondern faßt die in lit. l) und m) erwähnten Einkommensbestandteile unter dem Begriff „revenus“ zusammen.

Daß das Gesetz in lit. m) nur von der Aufgabe einer Kundschaft spricht und nicht den Ausdruck „fonds de commerce“ verwendet, ist vielleicht aus der uneinheitlichen Definition dieses Begriffes zu erklären.²⁾

Mit lit. m) will der Gesetzgeber jedenfalls jenen Teil des Liquidationserlöses erfassen, den wir als Entgelt für den (immateriellen) Geschäftswert charakterisiert haben.

Interessant ist auch die ausdrückliche Erwähnung der Filialgeschäfte. Da unter Zweigniederlassungen nur solche Geschäftsniederlassungen zu verstehen sind, die eine gewisse Selbständigkeit in wirtschaftlicher und geschäftlicher Beziehung, eine Organisation und namentlich eine eigene Buchführung aufweisen (BGE 68 I 107) und jederzeit ohne weiteres als selbständige Unternehmen geführt werden können³⁾, ist es steuerrechtlich nicht so abwegig, die Aufgabe oder Veräußerung eines Filialgeschäftes wie die Liquidation eines Unternehmens zu behandeln.

Wie im Berner Steuergesetz wird die Geschäftssitzverlegung aus dem Kanton durch eine Fiktion mit der Liquidation des Unternehmens identifiziert und aus den vorhandenen stillen Reserven auf einen hypothetischen Liquidationsgewinn geschlossen.⁴⁾

Es ist verständlich, daß es die Steuerbehörden unangenehm berührt, zusehen zu müssen, wie steuerfrei angesammelte Vermögensteile abwandern, ohne daß eine Besteuerung nachgeholt werden kann.

Wir haben bereits bei der Besprechung des Berner Steuergesetzes festgestellt, daß sich weder eine begriffliche noch eine sachliche Gleichstellung der stillen Reserven mit einem Liquidationsgewinn rechtfertigt.

Das Neuenburger Gesetz verwendet nicht den Begriff „gains en capital“, sondern spricht in Art. 28 lit. o) lediglich von „gains accessoires“, von zufälligen Gewinnen.⁵⁾

Es zeigt sich hier auch deutlich die in der französischen Terminologie übliche Unterscheidung zwischen Gewinnen auf Privatvermögen, die als „gains“, und Gewinnen auf Geschäftsvermögen, die als „bénéfices“ bezeichnet werden.

²⁾ Vgl. § 14, B, c.

³⁾ Guhl, Das schweiz. Obligationenrecht, 3. Auflage, Zürich 1944. S. 578.

⁴⁾ Diss. § 14 A, f.

⁵⁾ Vgl. RDAF 6, S. 194 ff.

Da wie bereits erwähnt dem Neuenburger Gesetz das Gesamteinkommenssteuersystem zugrunde liegt, und der Liquidationsgewinn quellenmäßig nicht festgelegt wird, kann ohne willkürliche Begriffsausweitung der gesamte Liquidationsüberschuß erfaßt werden.

B. Im System der allgemeinen Erwerbssteuer.

Während die Periodizitätstheorie (théorie de la périodicité) als für das Einkommen entscheidendes Kriterium die periodisch fließende Quelle betrachtet und die Quellentheorie im engeren Sinne nur auf die dauernde Quelle abstellt, ist für die Theorie der Einkommenskategorien die Art des Einkommens entscheidend, wobei der Einkommensbegriff auf das Erwerbseinkommen beschränkt wird.¹⁾

Für die Quellen- und Periodizitätstheorie gilt der aus der Veräußerung einer Einkommensquelle resultierende Gewinn nicht als Einkommen. Der Liquidationsgewinn bildet somit grundsätzlich gemäß dieser Theorie kein Einkommen.

Die Steuergesetze jedoch, denen diese Theorie zugrunde liegt, suchen den Liquidationsgewinn, wie im vorausgehenden dargelegt, oft auf dem Wege einer Erweiterung des Kapitalgewinnbegriffes zu erfassen.

Steuergesetze, denen das System der allgemeinen Erwerbssteuer zugrunde liegt, folgen oft der Theorie der Einkommenskategorien und beschränken somit den Einkommensbegriff auf das Erwerbseinkommen. Das charakteristische wirtschaftliche Merkmal des Erwerbseinkommens beruht in seiner notwendigen organischen Verbundenheit mit der Person des Erwerbenden und seiner Betätigung.²⁾

Für die Theorie der Einkommenskategorien stellt sich beim Liquidationsgewinn die Frage nach der Zusammensetzung dieses Gewinns. Soweit er Erwerbseinkommen enthält, ist er grundsätzlich einkommenssteuerpflichtig.

a) Glarus¹⁾

Das Steuergesetz des Kt. Glarus, das dem System der allgemeinen Erwerbssteuer folgt, erwähnt den Liquidationsgewinn nicht.

¹⁾ Vgl. Brack. La notion du revenu global . . . , S. 35 ff.

²⁾ Blumenstein E., System, S. 89.

¹⁾ Gesetz über das Steuerwesen des Kt. Glarus v. 6. Mai 1934.

Wie im vorausgehenden dargelegt, wird bei der Liquidation in der Regel akkumuliertes Erwerbseinkommen realisiert, das der Erwerbsinkommenssteuer unterworfen werden könnte.

Da es sich um akkumuliertes Erwerbseinkommen handelt, das mit der Liquidationstätigkeit nicht unmittelbar verbunden ist, darf man bei Schweigen des Gesetzes jedoch wohl vermuten, daß das im Liquidationsgewinn enthaltene, akkumulierte Erwerbseinkommen nicht erfaßt wird.

b) Graubünden

Der Kt. Graubünden hat im Jahre 1946 eine Totalrevision seines Steuergesetzes vorgenommen, wobei er das traditionelle System der allgemeinen Vermögenssteuer und allgemeinen Erwerbssteuer beibehalten hat.

Das System ist aber durch eine Vermögensgewinnsteuer ergänzt worden.

Ohne besondere Erwerbsabsicht entstandene Kapitalgewinne und außerhalb der gewöhnlichen Erwerbstätigkeit erzielte Spekulationsgewinne von mindestens Fr. 300.— unterliegen dieser besondern Vermögensgewinnsteuer von 3 bis 10% je nach der Höhe des Gewinnes. ²⁾

Die bei der Liquidation auf dem Anlagevermögen realisierten Wertzuwachsgerinne unterliegen somit wohl dieser Vermögensgewinnsteuer. Das im Liquidationsgewinn enthaltene Erwerbseinkommen ist seiner Natur nach der Erwerbssteuer zu unterwerfen. Sofern jedoch die verschiedenen Elemente des Liquidationsgewinns nicht unterschieden werden, wird vermutlich der gesamte Gewinn als Kapitalgewinn der Vermögensgewinnsteuer unterliegen.

c) Waadt

Das Steuergesetz des Kt. Waadt besteuert die natürlichen Personen ebenfalls nach dem Erwerbseinkommen (*produit du travail*) und dem Vermögen. ¹⁾

Doktrin und Gesetzgeber gehen heute aber darin einig, daß das Erwerbseinkommen nicht nur periodische Einkünfte umfaßt, die aus

²⁾ Art. 13, Art. 32 Bündner StG.

¹⁾ Loi d'impôt sur la fortune et le produit du travail du 24 janvier 1923.

einer Tätigkeit entstehen, welche für den Steuerpflichtigen eine dauernde Einkommensquelle bildet, sondern daß das Erwerbseinkommen auch alle außerordentlichen Gewinne umfaßt, die in Beziehung zu dieser Tätigkeit stehen oder aus einer sonstigen Betätigung entstehen.

Im Sinne dieser Erweiterung des Erwerbseinkommensbegriffes hat der waadtländische Gesetzgeber einen Art. 22 bis in das Steuergesetz aufgenommen. Er lautet:

Sont egalment considérés comme produit du travail:

- a) le bénéfice net provenant de la réalisation d'immeubles commerciaux, de machines, matériel et mobilier d'exploitation ainsi que de valeurs incorporelles pour autant qu'il n'ait pas été réinvesti dans le canton dans le délai d'un an; est considéré comme bénéfice net la différence entre le prix de vente et le prix de revient diminué des amortissements;

Brack²⁾ führt hiezu weiter aus:

„...il ressort de l'exposé des motifs que le législateur a aussi voulu imposer, à titre de bénéfice provenant de la réalisation de valeurs incorporelles, le prix obtenu pour la remise d'un fonds de commerce ou d'une clientèle. Toutefois le rapprochement des notions de fonds de commerce et de clientèle montre que l'impôt n'est pas dû sur le total du prix payé pour le fonds de commerce, au sens usuel de ce terme, mais uniquement sur la partie de ce prix que l'on désigne parfois du nom goodwill.“

Le fonds de commerce est un ensemble de droits et de biens mobiliers, clientèle, achalandage, droit au bail, nom commercial, enseignes, brevets d'invention, marques de fabrique, matériel, marchandises etc., appartenant au commerçant, qui lui permettent la réalisation de ses opérations commerciales.³⁾

Eine andere Definition lautet:

Le fonds de commerce est la somme des valeurs servant à l'exploitation commerciale ou industrielle; il est une union de biens et de travail.⁴⁾

2) Brack J., Les nouvelles dispositions fiscales vaudoises sur l'imposition des bénéfices et indemnités en capital, RDAF 1, S. 174.

3) Dictionnaire juridique, publié par MM. Huguenin, Piccard, Steiner et Thilo, Zürich 1939.

4) Gouttes R., in Fiches juridiques suisses, No. 70, S. 1.

Nach diesen Autoren umfaßt der Begriff „fonds de commerce“ materielle und immaterielle Werte. Häufig wird nun aber der Begriff auf die immateriellen Werte beschränkt, die in der Regel nicht in der Bilanz erscheinen, und dann oft auch unter dem Begriff Goodwill zusammengefaßt werden.

Le Goodwill est l'ensemble des droits et avantages immatériels afférents à une entreprise et dépendant de la bonne volonté de tiers, tels que clientèle, relations d'affaires, fournisseurs, procédés de fabrication, contingents de marchandises, commandes en cours d'exécution.⁵⁾

Soweit sich der Begriff „fonds de commerce“ mit dem Begriff „Goodwill“ deckt, stimmt er auch mit unserm Begriff des immateriellen Geschäftswertes überein.

Das waadtländische Steuergesetz erfaßt somit mit der Ausweitung des Erwerbseinkommensbegriffes in Art. 22 bis lit. a) den gesamten Liquidationsgewinn, ohne den Begriff „bénéfice de liquidation“ zu verwenden.

d) Wallis

Obgleich das Steuerdekret¹⁾ des Kt. Wallis dem Erwerbssteuersystem zugeordnet wird, ist der Einkommensbegriff im Walliser Steuerrecht sehr weit.

Art. 1 des Dekrets lautet:

Sont soumis à l'impôt sur le revenu et l'industrie tous les revenus d'un contribuable provenant entre autre de l'exercice d'une industrie, d'un commerce... Il en est des même des bénéfices de speculation provenant d'une activité quelconque du contribuable...

Die kantonale Rekurskommission kommentierte in einem neuern Entscheid diesen Artikel wie folgt:

Il ressort clairement de ce texte (décret de 1921, art. 1) que la répétition périodique d'un revenu, soit la constance de la source, n'est pas une condition posée par le législateur valaisan pour caractériser le revenu imposable...²⁾

⁵⁾ Dictionnaire juridique; vgl. Folliet, Le bilan dans les sociétés anonymes, S. 53 f.

¹⁾ Décret du 15 janvier 1921.

²⁾ Zwahlen H., Jurisprudence de la commission cantonale des recours en matière fiscale, in RDAF 1, S. 92 f.

Zur Frage des Liquidationsgewinnes führte die gleiche Kommission aus:

Un bénéfice de liquidation ou de réalisation n'est pas nécessairement basé sur une spéculation. Du point de vue économique, ce bénéfice est, par contre, de même nature que le bénéfice d'exploitation. Dans une remise de commerce, il y a généralement deux éléments: la remise du fonds et la remise des valeurs morales, soit clientèle, renommée, etc....

La remise du fonds est une cession de capital, mais la remise des valeurs morales doit être à juste titre considéré comme un revenu. C'est la réalisation de réserves tacites constituées par le travail antérieur et par la réclame effective.

La remise, soit la cession en liquidation d'un commerce, est le dernier stade de l'activité professionnelle du commerçant. Cette opération transfère au preneur la fortune commerciale nette du cédant, fortune qui comprend des actifs matériels (marchandises, mobilier, débiteurs, etc.) et des valeurs morales (clientèle, marques, nom, etc.).

La cession des actifs matériels se fait généralement pour la valeur au bilan et ne laisse ni gain, ni perte; dans le cas contraire, le résultat est passé au compte de profits et pertes. La cession des valeurs morales, par contre, permet au cédant de tirer parti des réserves tacites que l'exercice de la profession a, dans une mesure plus ou moins importante, créées dans son fonds de commerce.

Dans la mesure où le fonds de commerce ne figurait pas à l'actif du cédant — comme ce serait le cas par exemple s'il avait lui-même repris le commerce — le produit de cette remise constitue „le bénéfice de liquidation“ créé par la valorisation des réserves tacites, donc d'un produit du travail.

La comparaison doit donc se faire, en principe, entre la valeur d'achat, augmentée de toutes les impenses et diminuée des amortissements, et le prix de vente.³⁾

Der Liquidationsgewinnbegriff wird hier auf den den Buchwert übersteigenden Erlös aus dem immateriellen Geschäftswert beschränkt, der als Erwerbseinkommen gilt. Unserer Meinung nach wird der immaterielle Geschäftswert jedoch nicht nur durch die Erwerbstätigkeit erworben und der Erlös stellt daher auch kein reines Erwerbseinkommen

³⁾ Commission cantonale de recours (canton de Valais), 31 août 1948, in RDAF 4, S. 268 f.

dar. Es ist jedoch beachtenswert, daß die Rekurskommission den Erlös aus dem durch die Erwerbstätigkeit geschaffenen immateriellen Geschäftswert als Erwerbseinkommen anerkennt.

Die Auffassung, daß sich der bei der Liquidation realisierte Gewinn im wesentlichen auf den Erlös aus dem immateriellen Geschäftswert beschränke, ist wohl durch die Praxis bedingt, die in der Liquidationsbilanz im Posten „Geschäftswert“ oft die gesamten stillen Reserven zusammenfaßt.

§ 15. Zusammenfassung.

Die Steuergesetze beschränken sich im allgemeinen darauf, zwei Entstehungsfälle des Liquidationsgewinnes zu nennen: Aufgabe oder Veräußerung eines Unternehmens.

Aufgabe und Veräußerung stellen rein wirtschaftliche Begriffe dar, die sich nicht auf den zivilrechtlichen Begriff der Liquidation beschränken. Gemeinsames Charakteristikum ist die Tatsache, daß das Unternehmen für den bisherigen Eigentümer zu existieren aufhört.

Bereits die gesetzliche Formulierung weist somit darauf hin, daß eine steuerrechtliche Liquidation immer dann vorliegt, wenn ein Geschäft für den bisherigen Unternehmer zu existieren aufhört.

Trotz dieser Ausweitung des Begriffes der Liquidation kann aber doch nur von einem eigentlichen Liquidationsgewinn gesprochen werden, wenn es sich um einen Reinerlös handelt.

Auch für den Fall, daß der Tatbestand einer steuerrechtlichen Liquidation erfüllt ist, dürfen doch die stillen Reserven nicht einem Liquidationsgewinn gleichgestellt werden.

Will man die Behandlung des Liquidationsgewinns im einzelnen Einkommens-Steuergesetz beurteilen, so ist zunächst von der dem Gesetz zugrunde liegenden Einkommenstheorie auszugehen. Wir haben in diesem Zusammenhang auf den Unterschied der Periodizitätstheorie und der Theorie der Einkommenskategorien aufmerksam gemacht und auf die Bedeutung dieser Unterscheidung für die Erfassung des Liquidationsgewinns hingewiesen.

Oft sind die Steuergesetze aber nicht streng nach einer bestimmten Theorie aufgebaut (z. B. St. Gallen) oder das ursprüngliche System ist durch nachträgliche Ergänzungen durchbrochen worden (z. B. Schaffhausen).

Der Liquidationsgewinnbegriff wird in den einzelnen Steuergesetzen den verschiedensten Begriffen zu- oder untergeordnet.

Erfaßt ein bestimmtes Steuergesetz den Liquidationsgewinn als Kapitalgewinn, so bedeutet dies nicht notwendigerweise, daß der betreffende Steuergesetzgeber den Liquidationsgewinn als einen Gewinn auf Privatvermögen betrachtet.

Wie wir gesehen haben, unterscheidet z. B. der Wehrsteuergesetzgeber innerhalb des Geschäftsgewinnes einen Betriebs- und einen Kapitalgewinn, wobei der Liquidationsgewinn als eine Unterkategorie des Kapitalgewinns betrachtet wird.

Über die Entwicklung des Kapitalgewinn-Begriffes in den schweiz. Steuergesetzen orientiert folgende Zusammenfassung Reyrenns¹⁾:

- a) C'est dans la législation fiscale du canton de Bâle-Ville en vigueur au milieu du XIX^{me} siècle que l'on trouve pour la première fois en Suisse le principe de l'assujettissement à l'impôt sur le revenu du gain en capital, réalisé ou non.
- b) Divers cantons ont adopté par la suite, au fur et à mesure qu'ils réformaient leur régime fiscal, un système analogue d'imposition, mais en n'imposant que le gain en capital réalisé. De plus, ils ont limité cette forme d'imposition aux personnes physiques privées, les gains réalisés par des contribuables commerçants étant considérés comme bénéfices commerciaux.
- c) Sur le plan fédéral, sous réserve de l'essai d'imposition des bénéfices de spéculation lors de l'application du nouvel impôt de guerre extraordinaire, c'est dans la contribution fédérale de crise qu'apparaît pour la première fois en 1934, le principe de l'imposition des bénéfices en capital réalisés ou comptabilisés. Contrairement à ce qui se passe dans les cantons, ce sont les entreprises commerciales qui y sont assujetties, à l'exclusion des personnes physiques non commerçants.

Die Übertragung des Kapitalgewinnbegriffes auf den Geschäftsgewinn ist nur möglich, wenn man die wesentlichen Unterschiede zwischen Erwerbseinkommen und Privatvermögen und deren Beziehungen zum Erwerbseinkommen mißachtet. Auch der laufende Geschäftsgewinn, den man auf den ersten Blick als Erwerbseinkommen des Unternehmers betrachtet, setzt sich aus Arbeits- und Vermögensertrag zusammen. Gewinne aus der Veräußerung von Anlagevermögen haben meistens zum

¹⁾ Reyrenn F., a. a. O. S. 33.

größeren Teil ihren Entstehungsgrund in Abschreibungen, die zu Lasten der laufenden Geschäftsgewinne vorgenommen worden sind.

Wie der Geschäftsgewinn, so ist auch der Liquidationsgewinn ein Differenzbetrag; die Differenz zwischen dem effektiven Veräußerungsergebnis (abzüglich der Schulden) und dem buchmäßigen Reinvermögensausweis.

Aber auch in einigen kantonalen Steuergesetzen, die den Kapitalgewinnbegriff in der ursprünglichen Bedeutung als vom Erwerbseinkommen unabhängiger Wertzuwachsgegninn auf Privatvermögen aufweisen, wird der Liquidationsgewinn dem Kapitalgewinn gleichgestellt.

Ist bereits die Aufteilung des Geschäftsgewinnes abzulehnen, so gilt dies noch viel mehr für diesen Fall, wo dem Liquidationsgewinn jeder Geschäftscharakter abgesprochen wird.

Auch das andere Extrem, daß der Liquidationsgewinn als Erwerbseinkommen betrachtet wird, ist zu finden. Vom Liquidationsgewinn ist übrigens auch der Beitrag an die AHV zu entrichten, obwohl dieser Beitrag der Selbständig-Erwerbenden nichts anderes als eine Steuer auf dem Erwerbseinkommen darstellt. Dies bedeutet somit, daß für die AHV der Liquidationsgewinn ein Erwerbseinkommen darstellt.

Andere kantonale Steuergesetze wiederum erfassen den Liquidationsgewinn als Einkommen aus Vermögen.

Dieses so verschiedene Vorgehen der einzelnen Steuergesetzgeber ist wohl nicht zuletzt durch die Praxis gefördert worden, daß der gesamte Liquidationsgewinn bald als Entgelt für den immateriellen Geschäftswert ausgewiesen wird, bald in einer Höherwertung der verschiedenen Aktiven zum Ausdruck gebracht wird. In beiden Fällen wird man dem Liquidationsgewinn als einer zusammengesetzten Größe nicht gerecht.

Beispiel: 2)

W. hat sein Geschäft per Ende 1929 verkauft und dafür Fr. 97.966 erhalten.

Saldo des Kapitalkontos nach Verbuchung des laufenden Gewinnes 1929	Fr. 67.966.—
Entschädigung für Geschäftswert	<u>Fr. 30.000.—</u>
Vermögen laut Liquidationsbilanz	Fr. 97.966.—
Liquidationsgewinn	<u><u>Fr. 30.000.—</u></u>

2) Rechtskräftige Einschätzung, abgedruckt bei Felix M., a. a. O. 475.

Im willkürlichen Umgang mit den Begriffen zeigt sich die Selbstherrlichkeit der kantonalen Steuergesetzgeber, die in der Gestaltung ihrer Steuersysteme wie in der Umschreibung der Einkommensbegriffe frei sind.

Man kann somit nicht sagen, daß die Erfassung des Liquidationsgewinnes mit dem System der allgemeinen Erwerbssteuer unvereinbar sei.

Das Beispiel des Kantons Schwyz hat uns anderseits gezeigt, daß mit dem System der allgemeinen Einkommensteuer die Erfassung des Liquidationsgewinnes nicht notwendigerweise verbunden ist.

Jedes einzelne Steuergesetz muß somit untersucht werden, wenn dessen Stellung zum Liquidationsgewinn festgestellt werden soll.

L I T E R A T U R V E R Z E I C H N I S

- Albrecht und Schärner*: Der Reingewinn der Unternehmung im Bundessteuerrecht, Zürich 1945.
- Amstutz und Wyss*: Das eidg. Stempelsteuerrecht, Zürich 1930.
- Aufmann*: Einkommensbesteuerung und Liquidationsgewinn, in ZfhwF, Leipzig 1929.
- Auler*: Immaterielle Werte, in Handwörterbuch d. Kaufmanns, hgg. Bott. Bd. 2, S. 6.
— Der Unternehmungsmehr- oder -minderwert in der Bilanz, ZBw 1927, S. 653 ff.
- Bachofner, F.*: Der Gewinnbegriff im Steuerrecht, Diss. Zürich 1942.
- Berliner*: Goodwill, in Handwörterbuch der Betriebswirtschaft, hgg. Nicklisch, Bd. 2, S. 1242.
- Bietenholz*: Zur Frage der Auslösung einer Steuerpflicht durch Wegzug, ASA 16, 1947, S. 273.
- Blumenstein, E.*: Schweiz. Steuerrecht, Bd. I u. II, Tübingen 1926/29.
— System des Steuerrechts, Zürich 1945.
— Die Besteuerung des Liquidationsanteils des Aktionärs, MBVR 21, S. 97.
— Die Steuerveranlagung bei Verlegung des Geschäftssitzes, ASA Bd. 14, 1945, S. 225.
- Blumenstein, I.*: Kommentar zum bernischen Gesetz über die direkten Staats- und Gemeindesteuern v. 29. Okt. 1944, Bern 1948.
— Die allgemeine eidg. Wehrsteuer, Zürich 1943.
- Bosshardt, O.*: Die ertragssteuerliche Behandlung des Geschäftswertes, Schw AG 8, S. 168.
- Brack, J.*: La notion du revenu global en théorie et en droit fiscal suisse, Diss. Lausanne 1941.
— Les nouvelles dispositions fiscales vaudoises sur l'imposition des bénéfices et indemnités en capital, RDAF 1, S. 174.
— Nouvelles dispositions fiscales vaudoises, RDAF 4, S. 57.
— Le goodwill dans le bilan et en droit fiscal, RDAF 6, S. 1.
- Dictionnaire juridique*, publié par MM. Huguenin, Piccard, Steiner et Thilo, Zürich 1939.
- Felix, M.*: Die Besteuerung der Kapital- und Liquidationsgewinne nach zürcherischem Steuerrecht, ZBl. 35, S. 436.
- Folliet*: Le bilan dans les sociétés anonymes, S. 53 ff.

- Gehre*: Der Liquidationsgewinn, Berlin 1933.
- Goetzinger, F.*: Die Basler Steuergesetze, Basel 1939.
- Graf*: Kaufmännische Bilanz und Steuerbilanz, in Aktuelle Steuerfragen, VSB, Zürich 1943, S. 32.
- Guhl*: Das schweiz. Obligationenrecht, 3. A., Zürich 1944, S. 578.
- Haar*: Fusions-, Vermögensteilungs- und Sanierungsbilanzen, in Bilanzen der Unternehmungen, Festgabe f. J. Ziegler, Bd. 2, S. 678.
- Hartmann, K.*: Kriterien zum geltenden Steuerrecht, Steuerrevue 3, S. 195.
- Henggeler, J.*: Aktuelle Probleme der Besteuerung der Aktiengesellschaften, Schw AG 13, S. 166.
- Herrli*: Die Fassungswerte in der Bilanz, Diss. Bern 1933.
- Hoffmann*: Die Besteuerung des Gewinnes der kaufmännischen Unternehmung im Ausland, Leipzig 1934.
- Holzer*: Die Besteuerung des Liquidationsgewinnes, Diss. Basel 1949.
- Husy, P.*: Grundriß der steuerlichen Buch- und Betriebsprüfung, Zürich 1948.
- Isaac*: Die Bilanzen, in Die Handelshochschule, Bd. 1, Berlin und Wien 1933, S. 621.
- Kaufmann, J.*: Die Abgrenzung zwischen Geschäfts- und Privatvermögen im eidg. und zürch. Steuerrecht, in Von der Steuer in der Demokratie, Festgabe f. E. Blumenstein, Zürich 1946, S. 109.
- Keller*: Der ideelle Geschäftswert, seine Behandlung in der Bilanz und im Steuerrecht, Schw AG 21, S. 22 ff. u. 34 ff.
- Knaus*: Die Besteuerung von Kapital- und Liquidationsgewinnen nach dem St. Galler Steuerrecht und dem Wehrsteuerrecht, in Steuerrevue 1, S. 411.
- Leitner*: Wirtschaftslehre der Unternehmung, 5. A., Berlin 1926.
- Lion*: Bilanzsteuerrecht, 2. A., Berlin 1933.
- Lutz, K.*: Zürcher Steuergesetze, Bd. 1, Zürich 1944.
- Mathar*: Die Beziehungen zwischen dem Schmalenbachschen Gewinnbegriff, dem steuerlichen Gewinnbegriff und dem steuerlichen Einkommensbegriff, Köln 1930.
- Neumark*: Theorie und Praxis der modernen Einkommensbesteuerung, Zürich 1947.
- Moser und Steiner*: Kommentar zum neuen luzernischen Steuergesetz, Luzern 1947.
- Perret und Grosheintz*: Kommentar zur eidg. Wehrsteuer, Zürich 1941, Nachtrag Zürich 1949.
- Pestalozzi-Henggeler*: Die verdeckte Gewinnausschüttung, Diss. Basel 1947.
- Reimund*: Die Kapitalgewinnbesteuerung in der Schweiz, Diss. Zürich 1944.
- Reyrenn*: Le bénéfice en capital, RDAF 2, 1946, S. 1.

- Rigolet* und *Scherrer*: St. Gallisches Gesetz über die Staats- und Gemeindesteuern, St. Gallen 1945.
- Roth*: Die handels- und die steuerrechtliche Abschreibung, Diss. Basel 1944.
- Schigut*: Liquidationsbilanzen, in Die Bilanzen der Unternehmungen, Festgabe f. J. Ziegler, Berlin und Wien 1933, S. 656.
- Schlegel*: Wirtschaftliche Betrachtungsweise im Steuerrecht, Zürich 1946.
- Schmalenbach*: Dynamische Bilanz, 4. Auflage, Leipzig 1926.
— Grundlagen dynamischer Bilanzlehre, Leipzig 1926.
- Schrag*: Die Besteuerung des Goodwillverkaufes nach bernischem Recht, ASA 4, 1935, S. 209.
- Schreiner*: Geschäftswert, Hamburg 1928.
- Schweitzer*: Der Begriff des Geschäftswertes in Bw. 22, 1929, S. 218.
- Siebenmann*: Kapitalgewinnbesteuerung in Basel-Stadt und bei der Wehrsteuer, Diss. Basel 1947.
- Staelin, M. sen.*: Die stillen Reserven bei der schweizerischen Aktiengesellschaft, Schw AG 1, S. 25 ff.
- Staelin, M. jun.*: Zur Frage der Bilanzfähigkeit, Diss. Basel 1932.
- Steuer-Leitfaden*, Zürich 1947.
- Steuern der Schweiz*, hrsg. von der eidg. Steuerverwaltung, Teil I u. II, Basel 1947.
- Vinassa*: Die Kundschaft, Diss. Bern 1926.
- Wagner*: Gewinn und Einkommen, Diss. Köln 1928.
- Walb*: Unternehmungsgewinn und Betriebsgewinn, in ZfhwF Bd. 20, S. 553.
- Willener*: Kaufmännische Handelsbilanz und Steuerbilanz, in Schw AG 13, S. 143.
- Wyss*: Der Einkommensbegriff im schweiz. Steuerrecht, Diss. Bern 1937.
- Zimmerlin*: Aargauisches Steuerrecht, Aarau 1946.
- Zwahlen*: Jurisprudence de la commission cantonale de recours en matière fiscale, in RDAF 1, S. 92.
- Zweifel*: Steuern und Goodwill, in Steuer-Revue 5, S. 51.

A B K Ü R Z U N G E N

Schw AG	Zeitschrift „Die Schweizerische Aktiengesellschaft“, Zürich.
ASA	Archiv für schweizerisches Abgaberecht, Bern.
BGE	Amtliche Sammlung der bundesgerichtlichen Entscheide.
Bw	Zeitschrift für Handelswissenschaft und Handelspraxis; jetzt „Die Betriebswirtschaft“, Stuttgart.
BV	Bundesverfassung der Schweiz. Eidgenossenschaft vom 29. Mai 1874 (mit Abänderungen bis 1. Januar 1948).
DA	Zürcher Dienstanleitung für Steuerkommissäre.
DEKStG	Deutsches Einkommenssteuergesetz vom 16. Oktober 1934.
ESTv	Eidg. Steuerverwaltung.
Lexikon	Lexikon für schweizerisches Steuerrecht, herausgegeben von Robert und Ehrensberger, Bern 1932.
LI	Loi d'impôt.
MBVR	Monatsschrift für bernisches Verwaltungsrecht und Notariatswesen, Bern.
OR	Schweizerisches Obligationenrecht v. 30. März 1911, 18. Dez. 1936.
ORK	Oberrekurskommission in Steuersachen des Kantons Zürich.
RB	Rechenschaftsbericht der Oberrekurskommission an den zürcherischen Kantonsrat, Zürich.
RDAF	Revue de droit administratif et de droit fiscal, Lausanne.
RFH	Sammlung der Entscheidungen und Gutachten des Reichsfinanzhofes.
StG	Steuergesetz.
STW	Steuer und Wirtschaft, herausgegeben von Boettcher, Becker, Popitz, Mirre (Berlin).
Steuerpraxis	Die Neue Steuerpraxis, Bern seit 1947.
Steuer-Revue	Steuer-Revue, Bern seit 1946.
VVO	Vollziehungsverordnung.
WStB	Bundesratsbeschluß vom 9. Dezember 1940 über die Erhebung einer Wehrsteuer, mit den seitherigen Abänderungen.
ZBl	Schweizerisches Zentralblatt für Staats- und Gemeindeverwaltung, Zürich.
ZBw	Zeitschrift für Betriebswirtschaft, Berlin.
ZfhwF	Zeitschrift für handelswissenschaftliche Forschung, Leipzig.
ZSR	Zeitschrift für schweizerisches Recht, Basel.
ZR	Blätter für zürch. Rechtsprechung, Zürich.

INHALTSVERZEICHNIS

ERSTER TEIL

Die Liquidation

§ 1. Der Begriff	11
A. In Betriebswirtschaft und Handelsrecht	11
B. Im Steuerrecht	12
§ 2. Die Formen der Liquidation	12
A. Die Veräußerung des Unternehmens als wirtschaftliche Einheit	12
1. Allgemeines	12
2. Das Einbringen des Unternehmens in eine Gesellschaft	13
3. Das Ausscheiden eines Gesellschafters aus einer Kollektiv- oder Kommanditgesellschaft	14
B. Die Auflösung des Unternehmens als wirtschaftliche Einheit	15
1. Sukzessive Veräußerung der Geschäftswerte	15
2. Übernahme von Geschäftsvermögensteilen in das Privatvermögen	15
3. Verteilung der Gesellschaftsvermögensteile in natura an die Beteiligten	15
C. Die Änderung der bisherigen Rechtsform des Unternehmens	15
1. Umwandlung einer Kapitalgesellschaft in eine Personengesellschaft oder Einzelunternehmung	16
2. Umwandlung einer Personengesellschaft in eine Kapitalgesellschaft	16
§ 3. Die Liquidation als Geschäftstätigkeit	16
§ 4. Die Liquidationsperiode	17

ZWEITER TEIL

Der Geschäftsgewinn

§ 5. Der Gewinnbegriff	21
A. In Volkswirtschaft und Betriebswirtschaft	21
B. Im Steuerrecht	22
§ 6. Der Geschäftsgewinn	23
§ 7. Das Realisationsprinzip	25

DRITTER TEIL

Der Liquidationsgewinn

§ 8. Der Begriff	29
§ 9. Die Entstehungsgründe des Liquidationsgewinnes	30
A. Stille Reserven	30
1. Die Begriffe	31
2. Die praktische Durchführung der Abschreibungen	33
B. Der immaterielle Geschäftswert	35
1. Der Begriff	35
2. Die Bilanzfähigkeit des immateriellen Geschäftswertes	37
3. Abschreibungen auf dem immateriellen Geschäftswert	39
C. Zusammenfassung	40
§ 10. Der Umfang des Liquidationsgewinnes	41
A. Sachliche Abgrenzung	41
B. Zeitliche Abgrenzung	42
§ 11. Die Realisierungsformen des Liquidationsgewinnes	44
A. Verkauf	44
1. Verkauf der Unternehmung als Ganzes	44
2. Aufgabe der Unternehmung	45
3. Ausscheidung aus einer Kollektiv- oder Kommanditgesellschaft	45
4. Expropriation	46
B. Tausch	46
1. Eingehen eines Gesellschaftsverhältnisses	47
2. Abfindung eines ausscheidenden Gesellschafters in Sachwerten	47
3. Fusion	49

VIERTER TEIL

Der Begriff des Liquidationsgewinnes
im Steuerrecht der Schweiz

§ 12. Allgemeines	53
§ 13. Der Begriff des Liquidationsgewinnes in den Ertragssteuergesetzen	55
§ 14. Der Begriff des Liquidationsgewinnes in den Einkommensteuergesetzen	56
A. Im System der allgemeinen Einkommensteuer	56
a) Wehrsteuer	57
b) Aargau	61
Exkurs: Die Übernahme von Geschäftswerten ins Privatvermögen bei der Liquidation	62
c) St. Gallen	65
d) Luzern	66
e) Schwyz	68
f) Bern	69
g) Thurgau	71
h) Schaffhausen	71
i) Zürich	72
k) Basel	75
l) Neuenburg	76
B. Im System der allgemeinen Erwerbssteuer	78
a) Glarus	78
b) Graubünden	79
c) Waadt	79
d) Wallis	81
§ 15. Zusammenfassung	83
Literaturverzeichnis	87
Abkürzungen	91

